

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM**  
**PLANEJAMENTO E GOVERNANÇA PÚBLICA**

**SÔNIA MARIA AUGUSTINHO**

**A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA COMO INSTRUMENTO**  
**DE CONTROLE SOCIAL PARA A "GOVERNANÇA" DO ESTADO:**  
**UM ESTUDO SOBRE A COMPREENSÃO DA EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES**  
**CONTÁBEIS PÚBLICAS PELOS LÍDERES COMUNITÁRIOS DA**  
**CIDADE DE CURITIBA NO ANO DE 2013**

**DISSERTAÇÃO**

**CURITIBA**  
**2013**

**SÔNIA MARIA AUGUSTINHO**

**A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA COMO INSTRUMENTO  
DE CONTROLE SOCIAL PARA A "GOVERNANÇA" DO ESTADO:  
UM ESTUDO SOBRE A COMPREENSÃO DA EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES  
CONTÁBEIS PÚBLICAS PELOS LÍDERES COMUNITÁRIOS DA  
CIDADE DE CURITIBA NO ANO DE 2013**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Planejamento e Governança Pública.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isaura Alberton de Lima

Co-orientador: Prof. Dr. Antonio Gonçalves  
de Oliveira

CURITIBA

2013

---

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

---

A923 Augustinho, Sônia Maria

A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de controle social para a “governança” do Estado: um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba no ano de 2013 / Sônia Maria Augustinho. — 2013.

179 f. : il. ; 30 cm

Orientadora: Isaura Alberton de Lima.

Co-orientador: Antonio Gonçalves de Oliveira.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-graduação em Planejamento e Governança Pública, Curitiba, 2013.

Bibliografia: f. 159-168.

1. Contabilidade pública – Brasil. 2. Controle social. 3. Prestação de contas. 4. Transparência na administração pública. 5. Comunicação em contabilidade. 6. Administração pública – Curitiba (PR) – Estudo de casos. 7. Administração Pública – Dissertações. I. Lima, Isaura Alberton de, orient. II. Oliveira, Antonio Gonçalves de, coorient. III. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-graduação em Planejamento e Governança Pública. IV. Título.

CDD (22. ed.) 351

---



## TERMO DE APROVAÇÃO

### Título da Dissertação

**A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE SOCIAL PARA A "GOVERNANÇA" DO ESTADO:** um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba no ano de 2013.

Por

**Sônia Maria Augustinho**

Esta dissertação foi apresentada às 09h do dia 13 de dezembro de 2013 como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE EM PLANEJAMENTO E GOVERNANÇA PÚBLICA, Área de Concentração – Planejamento Público e Desenvolvimento, do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi argüida pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho:

- Aprovado
- Aprovado com restrições
- Reprovado

\_\_\_\_\_  
Dr<sup>a</sup> Isaura Alberton de Lima  
(UTFPR)  
Orientadora

\_\_\_\_\_  
Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira  
(UTFPR)  
Co-Orientador

\_\_\_\_\_  
Dr. Valmor Slomski  
(USP)

\_\_\_\_\_  
Dr. Francisco Henrique de Oliveira  
(UDESC)

\_\_\_\_\_  
Visto da coordenação:  
Prof. Dr. Sérgio Tadeu Gonçalves Muniz

Seguindo as Normas da Instrução Normativa Conjunta 01/2011, “A Folha de Aprovação assinada encontra-se na Coordenação do Curso (ou Programa)”.

À minha mãe que em sua simplicidade  
sempre soube reconhecer o valor do  
conhecimento.

## **AGRADECIMENTOS**

À minha família que sempre me incentivou e aspirou ao meu sucesso. Especialmente à minha mãe pelo amor e esforço em investir nos meus estudos.

À minha orientadora Professora Isaura Alberton de Lima pelo acolhimento, por compartilhar seus conhecimentos e sempre demonstrar confiança na capacidade de superação de seus alunos.

Ao meu co-orientador Professor Antonio Gonçalves de Oliveira pelas contribuições, paciência, amizade e dedicação ao seu ofício de professor.

Aos professores do Programa de Planejamento e Governança Pública pela aprendizagem.

Aos meus colegas de trabalho que tão gentilmente entenderam a minha ausência.

Ao Mauricio Rodrigues Coordenador da Federação Comunitária das Associações de Moradores de Curitiba e Região Metropolitana - FEMOCLAM que me recebeu e abriu as portas da Federação para que esta pesquisa pudesse se realizar.

Ao João Pereira, Assessor da Secretaria Municipal Extraordinária de Relações com a Comunidade da Prefeitura Municipal de Curitiba - SERCOM, pela gentileza no trato e pela disposição em contribuir para que este trabalho se tornasse realidade e cuja colaboração foi determinante para o êxito desta pesquisa.

## RESUMO

AUGUSTINHO, Sônia Maria. A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Controle Social para a "Governança" do Estado: um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba no ano de 2013. 2013. 171f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Curitiba, 2013.

As mudanças introduzidas pela nova contabilidade aplicada ao setor público possuem como um dos seus pressupostos, a melhoria da transparência e evidenciação da gestão governamental, sendo um dos seus objetivos suportar a instrumentalização do controle social. Neste contexto, é imprescindível que as mensagens transmitidas pelos relatórios contábeis públicos sejam compreendidas pelo cidadão. Com efeito, este trabalho tem por norte discutir: como melhorar a compreensibilidade, pelo cidadão médio, sobre a informação contábil contida nas demonstrações contábeis públicas, parte integrante das prestações de contas dos agentes públicos? Para dar o primeiro passo nessa discussão, colocou-se como objetivo geral do estudo conhecer o nível de entendimento e de interesse dos líderes comunitários da cidade de Curitiba pela prestação de contas dos agentes públicos a partir das informações extraídas das demonstrações contábeis públicas. A pesquisa se valeu do questionário como instrumento de coleta de dados em campo. A metodologia da análise de dados aplicada ao questionário se utilizou das análises univariada e bivariada, esta última realizada com o auxílio do teste qui-quadrado. Desvenda-se, por intermédio da pesquisa de campo, aliada ao referencial teórico, apoiado pelas pesquisas bibliográfica e documental que, embora grande parte dos pesquisados (respondentes) não procurem se informar sobre a utilização do dinheiro público, a sua grande maioria, afirma ter muito ou médio interesse em conhecer o conteúdo da prestação de contas. Sustenta-se que a dificuldade na busca pela informação está justamente na falta de entendimento da terminologia contábil pública. Como resultado, nota-se, que as restrições na comunicação contábil, podem ser reduzidas quando esta é sucedida de análise e interpretação e exposta em linguagem de fácil compreensão.

**Palavras-chave:** Nova Contabilidade Pública Brasileira. Controle Social. Instrumentalização do Controle Social. Comunicação Contábil. Governança Pública.

## ABSTRACT

AUGUSTINHO, Sônia Maria. New Brazilian Public Accounting as an Instrument of Social Control for Public Governance: a study on the comprehension of government financial statements by local volunteer leaders in the city of Curitiba, in 2013. 2013. 171f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Curitiba, 2013.

Improvements on transparency and substantiation of Public Administration are in the core of changes brought in by New Accounting to the Public Sector, given that one of its goals is to accomplish social control. In this context, it is undisputed that citizens must understand the message enclosed in government financial statements. This paper is aimed at discussing how to make average citizens have a better understanding of accounting information enclosed in government financial statements, which are essential to account-giving by public agents. First step was set the objective as uncovering how much local volunteer leaders in the city of Curitiba, Brazil, knew about and were interested in account-giving by public agents, from the information extracted from government financial statements. The research made use of the questionnaire as a tool for data collection in the field. The methodology of data analysis applied to the questionnaire was used univariate and bivariate analyzes of, the latter performed with the aid of the chi-square test. Based on field research, theoretical references, literature review and documentary research, it was discovered that most of the respondents don't seek out information about public expenditure, even though the vast majority is highly or averagely interested in the contents of account-giving. It is stated that what makes seeking out information difficult is precisely the lack of knowledge in public accounting terminology. As a result, it is perceptible that restrictions on financial communication may be reduced with previous analysis and elucidation and with the use of uncomplicated language.

**Keywords:** New Brazilian Public Accounting. Social Control. Implementation of Social Control. Accounting Communication. Public Governance.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - HISTORIOGRAFIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL.....	39
FIGURA 2 - DESENVOLVIMENTO DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO BRASIL .....	53
FIGURA 3 - A INTEGRAÇÃO DAS AÇÕES ORÇAMENTÁRIAS COM O PPA .....	75
FIGURA 4 - INDICADORES DE ACOMPANHAMENTO DE PROGRAMAS DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA .....	78
FIGURA 5 - CICLO DE ELABORAÇÃO, ANÁLISE, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO DA LEI ORÇAMENTÁRIA .....	80
FIGURA 6 - TRANSPARÊNCIA E EVIDENCIAÇÃO NA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	96
FIGURA 7 - FONTES DE INFORMAÇÃO CONSULTADAS PARA ACESSO À PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS AGENTES PÚBLICOS.....	139
FIGURA 8 - RESUMO DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS .....	153

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - ESTADO MODERNO – DO ABSOLUTISMO À DEMOCRACIA.....	28
QUADRO 2 - EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA...	39
QUADRO 3 - QUADRO RESUMO DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA ADMINISTRAÇÃO BUROCRÁTICA E DA ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL.....	44
QUADRO 4 - QUADRO RESUMO DAS CARACTERÍSTICAS DOS QUATROS MODELOS IDENTIFICADOS COM A NPM .....	45
QUADRO 5 - PRINCÍPIOS BÁSICOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	52
QUADRO 6 - PRINCÍPIOS BÁSICOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL.....	55
QUADRO 7 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL .....	58
QUADRO 8 - QUADRO RESUMO DO PAPEL DAS INSTITUIÇÕES DE CONTROLE .....	64
QUADRO 9 - PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS .....	76
QUADRO 10 - EVOLUÇÃO DAS NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL .....	86
QUADRO 11 - EVOLUÇÃO DOS NORMATIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL .....	89
QUADRO 12 - PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO .....	92
QUADRO 13 - DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA E A CONTABILIDADE PATRIMONIAL .....	94
QUADRO 14 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO .....	99
QUADRO 15 - MUDANÇAS CONTÁBEIS INTRODUZIDAS NA UNIÃO A PARTIR DE 2010.....	102
QUADRO 16 - VALORES RELATIVOS À DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO DE 2010 A 2012 .....	103
QUADRO 17 - VALORES RELATIVOS À MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS - DESVALORIZAÇÃO DE 2010 A 2012 .....	104
QUADRO 18 - VALORES RELATIVOS À MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS - VALORIZAÇÃO DE 2010 A 2012.....	104
QUADRO 19 - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ELABORAÇÃO OBRIGATÓRIA PARA O SETOR PÚBLICO A PARTIR DE 2014.....	108

QUADRO 20 - ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO .....	110
QUADRO 21 - ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DO BALANÇO FINANCEIRO .....	111
QUADRO 22 - ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL .....	112
QUADRO 23 - QUOCIENTES DE RESULTADO ORÇAMENTÁRIO .....	115
QUADRO 24 - QUOCIENTES DO BALANÇO FINANCEIRO .....	118
QUADRO 25 - INDICADORES DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	120

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - DISTRIBUIÇÃO POR NÍVEL DE ESCOLARIDADE .....	137
TABELA 2 - DISTRIBUIÇÃO POR FAIXA ETÁRIA .....	137
TABELA 3 - DISTRIBUIÇÃO POR GÊNERO .....	137
TABELA 4 - DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA NA PROCURA DE INFORMAÇÕES SOBRE A UTILIZAÇÃO DO DINHEIRO PÚBLICO .....	138
TABELA 5 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE INTERESSE NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS AGENTES PÚBLICOS .....	139
TABELA 6 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE CONHECIMENTO QUANTO À INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA .....	140
TABELA 7 - DISTRIBUIÇÃO POR AVALIAÇÃO QUANTO À COMPREENSÃO DA LINGUAGEM DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DA CIDADE DE CURITIBA DO ANO DE 2012 .....	140
TABELA 8 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE CONHECIMENTO QUANTO AOS TERMOS SUPERÁVIT E DÉFICIT .....	141
TABELA 9 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE CONHECIMENTO QUANTO AOS TERMOS RECEITA PÚBLICA E DESPESA PÚBLICA .....	142
TABELA 10 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE ENTENDIMENTO QUANTO AOS RESULTADOS OBTIDOS POR MEIO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA .....	143
TABELA 11 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE ENTENDIMENTO QUANTO AO INDICADOR APRESENTADO .....	144
TABELA 12 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE CONCORDÂNCIA QUANTO AO AUMENTO DO NÍVEL DE ENTENDIMENTO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL, CONSIDERANDO AS COLOCAÇÕES DA QUESTÃO 08 .....	145
TABELA 13 - DISTRIBUIÇÃO POR TIPO DE APRESENTAÇÃO DE PREFERÊNCIA QUE MELHORIA O ENTENDIMENTO SOBRE AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS .....	146
TABELA 14 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS POR MEIO DA CONTABILIDADE PÚBLICA .....	147
TABELA 15 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE INTERESSE NO CONTEÚDO DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS POR MEIO DA CONTABILIDADE PÚBLICA .....	147

TABELA 16 - DISTRIBUIÇÃO DO NÍVEL DE ESCOLARIDADE POR GRAU DE CONHECIMENTO SOBRE A INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA .....	148
TABELA 17 - DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA OBSERVADA E ESPERADA PARA O NÍVEL DE ESCOLARIDADE E PARA GRAU DE CONHECIMENTO SOBRE A INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA.....	149
TABELA 18 - DISTRIBUIÇÃO DO NÍVEL DE ESCOLARIDADE POR GRAU DE CONHECIMENTO SOBRE TERMOS BÁSICOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA - RECEITA PÚBLICA .....	149
TABELA 19 - DISTRIBUIÇÃO DO NÍVEL DE ESCOLARIDADE POR GRAU DE CONHECIMENTO SOBRE TERMOS BÁSICOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA - DESPESA PÚBLICA.....	150
TABELA 20 - DISTRIBUIÇÃO DO NÍVEL DE ESCOLARIDADE POR GRAU DE CONHECIMENTO SOBRE TERMOS BÁSICOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA - SUPERÁVIT .....	150
TABELA 21 - DISTRIBUIÇÃO DO NÍVEL DE ESCOLARIDADE POR GRAU DE CONHECIMENTO SOBRE TERMOS BÁSICOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA - DÉFICIT.....	151
TABELA 22 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE INTERESSE EM CONHECER O CONTEÚDO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS POR GRAU DE INTERESSE NO CONTEÚDO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS - ÁREA DE APLICAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS .....	151
TABELA 23 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE INTERESSE EM CONHECER O CONTEÚDO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS POR GRAU DE INTERESSE NO CONTEÚDO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS - PATRIMÔNIO DOS ESTADOS, DOS MUNICÍPIOS E DA UNIÃO.....	152
TABELA 24 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE INTERESSE EM CONHECER O CONTEÚDO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS POR GRAU DE INTERESSE NO CONTEÚDO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS - CONDIÇÕES FINANCEIRAS DAS ENTIDADES PÚBLICAS.....	152

## LISTA DE SIGLAS

BGU	Balanço Geral da União
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CMO	Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPs	Comissões Permanentes
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
IBCA	Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	Federação Internacional de Contadores
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
MP	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PL	Projeto de Lei
PPA	Plano Plurianual
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SECOM	Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	15
<b>1.1 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO</b> .....	19
<b>1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA</b> .....	20
<b>1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA</b> .....	22
1.3.1 Objetivo Geral .....	22
1.3.2 Objetivos Específicos.....	23
<b>1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA</b> .....	23
<b>1.5 RESULTADOS ESPERADOS</b> .....	24
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	25
<b>2.1 ESTADO, GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b> .....	25
2.1.1 Origem do Estado, do Governo e da Administração Pública no Brasil .....	33
2.1.1.1 Evolução da Administração Pública no Brasil.....	36
<b>2.2 ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL E GOVERNANÇA PÚBLICA</b> .....	41
2.2.1 Administração Pública Gerencial no Brasil .....	46
2.2.2 Governança: da Corporativa à Aplicada no Setor Público .....	49
2.2.3 Agente Público - Poderes e Deveres .....	56
<b>2.3 O CONTROLE NO SETOR PÚBLICO</b> .....	59
<b>2.4 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO: INSTRUMENTOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b> .....	72
<b>2.5 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO</b> .....	84
2.5.1 Desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil .....	87
2.5.2 Nova Contabilidade Pública Brasileira .....	93
2.5.3 Os Procedimentos já Adotados na Esfera da União Relativos à Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	100
2.5.3.1 Depreciação, Amortização, Exaustão e Mensuração de Ativos e Passivos .	102
2.5.3.2 Registro pelo Regime de Competência .....	105
2.5.3.3 Registro de Bens de Uso Comum .....	106
2.5.3.4 Registro das Provisões Matemáticas Previdenciárias do RPPS da União ...	106

2.5.4	Estrutura dos Balanços Públicos .....	109
2.5.4.1	Balanço Orçamentário .....	109
2.5.4.2	Balanço Financeiro .....	110
2.5.4.3	Balanço Patrimonial.....	111
2.5.5	Análise e Interpretação dos Balanços Públicos .....	113
2.5.5.1	Análise do Balanço Orçamentário .....	113
2.5.5.2	Análise do Balanço Financeiro .....	116
2.5.5.3	Análise do Balanço Patrimonial .....	119
2.5.6	Comunicação Contábil.....	123
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>128</b>
<b>3.1</b>	<b>TIPO DE PESQUISA .....</b>	<b>128</b>
<b>3.2</b>	<b>POPULAÇÃO E AMOSTRA.....</b>	<b>129</b>
<b>3.3</b>	<b>COLETA DOS DADOS EM CAMPO .....</b>	<b>131</b>
<b>3.4</b>	<b>TRATAMENTO DOS DADOS .....</b>	<b>132</b>
3.4.1	Medidas de Associação entre duas Variáveis.....	133
3.4.2	Limitações do Método e das Técnicas de Pesquisa. ....	134
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA .....</b>	<b>136</b>
<b>4.1</b>	<b>CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL SOCIODEMOGRÁFICO DA AMOSTRA ....</b>	<b>136</b>
<b>4.2</b>	<b>ANÁLISE DESCRITIVA UNIVARIADA.....</b>	<b>138</b>
<b>4.3</b>	<b>ANÁLISE DESCRITIVA BIVARIADA .....</b>	<b>148</b>
<b>4.4</b>	<b>RESUMO DOS ATENDIMENTOS AOS OBJETIVOS PROPOSTOS .....</b>	<b>153</b>
<b>5</b>	<b>SUGESTÕES PARA NOVOS ESTUDOS .....</b>	<b>154</b>
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>155</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>159</b>
	<b>APÊNDICE 1 QUESTIONÁRIO APLICADO .....</b>	<b>169</b>
	<b>ANEXO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DO MUNICÍPIO DE CURITIBA JANEIRO</b>	
	<b>A DEZEMBRO DE 2012 .....</b>	<b>174</b>
	<b>APÊNDICE 2 BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DO QUESTIONÁRIO</b>	
	<b>APLICADO.....</b>	<b>176</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de regular a convivência do homem com seus semelhantes fez surgir o Estado que para efetivar seus fins, na realização do bem comum, organiza-se na forma de governo e se estrutura por meio da Administração Pública. Em decorrência, constituído o convívio social organizado, nasceu a necessidade de tributar a sociedade como forma de sustentar o bem comum.

Assim, toda a organização institucional do Estado é financeiramente sustentada por meio de recursos oriundos da população, sendo função primordial desse aporte financeiro promover o crescimento e o desenvolvimento econômico e social dos países.

Dessa forma, os recursos arrecadados devem voltar à sua origem na forma de bens e serviços públicos. Essa melhoria da qualidade de vida da população, por meio do poder coercitivo de arrecadação de recursos públicos, advém do poder soberano do Estado.

Todavia, dentro de uma ideia central de democracia, a soberania popular garante à sociedade o exercício do poder sobre a ação política do Estado. Essa autoridade é exercida de forma direta, quando o povo é o titular do exercício do poder, ou de forma indireta, quando a população delega a terceiros o poder de representar suas vontades.

Ao agente público, delegado que é na relação entre sociedade e Estado, cabe a responsabilidade pela gestão dos interesses públicos e, por essa razão, deve responder pelo emprego e a guarda de recursos públicos. Dever, este, que o coloca na condição de vetor do cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública.

Tem-se, então, que o agente público, no aceite da responsabilidade que lhe delega a sociedade, fica obrigado a prestar contas dos atos que em nome desta pratica na realização das responsabilidades sociais do Estado.

No Brasil, a realização do bem público se concretiza por meio da ação planejada no atendimento às demandas da sociedade, idealizadas em planos quadrienais de desenvolvimento, compostos por ações de caráter econômico, político e social.

Essa ação ordenada é desenhada no planejamento governamental, instrumento norteador da política de desenvolvimento do país e no qual se expõe a trajetória a ser seguida e a transparência na aplicação dos recursos públicos.

No que diz respeito ao caso brasileiro, o planejamento se organiza por meio de processo ou ciclo orçamentário, sistemática que engloba três leis estabelecidas pela Constituição Federal de 1988. São elas: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA.

A dimensão operacional do planejamento estatal ocorre na fase de execução da LOA, momento em que se colocam em prática as despesas e as receitas autorizadas por lei, que representam as políticas públicas conformadas nas fases de elaboração e aprovação do ciclo orçamentário.

Com relação, especificamente, à execução propriamente dita das ações orçamentária, financeira e patrimonial do planejamento governamental, esta decorre da mobilização de técnicas e instrumentos contábeis, que registram e controlam os atos e fatos da gestão pública.

Assim, as ações governamentais, transformadas em números, formam um conjunto de peças contábeis que estruturam a prestação de contas dos agentes públicos. Desta forma, pode-se dizer que a ciência contábil é protagonista, mediadora e esteio das diversas formas de que se reveste o controle a que se encontra submetida a Administração Pública.

Precisando melhor, a contabilidade pública é ferramenta de controle social e de empoderamento da sociedade no exercício da democracia, em particular, quando atua junto aos espaços de participação que lhes são proporcionados pelo próprio Estado.

Esses espaços de participação popular se expandem e se consolidam na cooperação entre o governo, os cidadãos e a iniciativa privada, que em conjunto agem na coordenação das ações estatais. É nesses espaços, que envolvem meios, processos e qualidade dos serviços públicos, que atua a governança pública.

Na prática, a governança pública se realiza na parceria entre a sociedade e as esferas pública e privada, com o objetivo de tornar a gestão dos recursos públicos mais eficiente e eficaz, trazendo efetividade às políticas públicas.

Nas palavras de Matias-Pereira (2010, p.124), uma boa governança pública "está apoiada em quatro princípios: relações éticas, conformidade, em todas as suas dimensões, transparência e prestação responsável de contas".

Esses princípios ao mesmo tempo em que promovem a construção da participação da sociedade nas decisões e formulações das políticas públicas, conjugam instrumentos que alinham as melhores práticas administrativas. Práticas que se voltam à transparência, à prestação de contas, ao fortalecimento dos controles internos e externos e à melhoria do controle social.

Sob uma perspectiva sistêmica e dinâmica, pode-se perceber que a articulação desses fatores em prol de melhores resultados das ações governamentais não seria possível sem a contabilidade pública.

Apenas como exemplo do alinhamento entre governança e contabilidade, cita-se o atual planejamento governamental, na forma do Plano Plurianual para o período de 2012 a 2015, que possui como um de seus programas a "Democracia e Aperfeiçoamento da Gestão Pública", cujo objetivo é "Fortalecer a governança e ampliar a capacidade institucional da Administração Pública, visando à melhor organização e funcionamento do Estado". Esse objetivo possui como uma de suas metas o "Aprimoramento da gestão do patrimônio da União". Pela exposição, é visível, mais uma vez, que esses esforços prescindem da contabilidade pública, visto que não se controla o patrimônio sem seu adequado registro pela contabilidade.

Assim, no caminho do aperfeiçoamento da gestão pública e na busca pelo fortalecimento da governança pública, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público também se submete a mudanças conceituais.

Em consonância, a partir de 2007, começaram a ser concentrados esforços pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis no Brasil, pela Secretaria de Tesouro Nacional - STN e pelas instituições que atuam com a contabilidade pública no Brasil, visando a desenvolver ações para a melhor aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade sob a perspectiva do setor público e a elaboração de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, convergentes às normas internacionais de contabilidade pública.

Um dos impactos esperados pela adoção das NBCASP é a melhora na prática da transparência na divulgação das transações governamentais. Transparência que pressupõe informações relevantes e de qualidade, evidenciadas de forma acessível e compreensível, de modo a ser efetivamente um mecanismo de acompanhamento da gestão governamental e instrumento de ampliação do controle da sociedade sobre o Estado.

Entretanto, mudanças conceituais de nada valem se não cumprirem sua função. Para que a prática da transparência e da evidenciação das transações governamentais satisfaça duas de suas finalidades, de informar sobre os resultados alcançados e de apoiar a tomada de decisão, faz-se necessário que o cidadão, como usuário da informação contábil pública, também compreenda sua mensagem e tenha condições de exercer o controle social sobre o uso dos recursos públicos.

Uma preocupação constante do cidadão para com o Estado é quanto ao volume de impostos consumidos para a prestação dos serviços à sociedade. Tal preocupação prende-se ao fato de que a contabilidade no Estado apresenta resultados que os cidadãos não estão preparados para entender, aumentando, assim, a assimetria entre as informações produzidas pelo agente (Estado) e o entendimento delas pelo principal (cidadão) (SLOMSKI, 2009, p.99).

Nesse contexto, ao papel da contabilidade pública agrega-se a responsabilidade social do contador público, no que toca à sua contribuição cidadã para minimizar os "ruídos" na comunicação contábil entre Estado e sociedade.

Com efeito, aspira-se nesta dissertação a suscitar contribuições para a melhoria do entendimento do cidadão médio sobre a prestação de contas dos agentes públicos, a partir do nível de conhecimento que este cidadão já possui acerca das demonstrações contábeis públicas e do conteúdo de interesse desse cidadão pelas informações que podem ser extraídas dos relatórios contábeis elaborados pelo setor público.

O cidadão médio será representado neste trabalho pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba e região metropolitana.

A estrutura do trabalho está dividida em seis capítulos: o primeiro é

dedicado à parte introdutória, na qual se faz uma breve contextualização do tema em estudo. O capítulo está dividido em outras quatro partes: a primeira e a segunda justificam e definem o problema de pesquisa, respectivamente, a terceira aponta seus objetivos e, finalmente, a quarta parte, relaciona os resultados esperados a partir do presente estudo.

No segundo capítulo faz-se a revisão bibliográfica, a fim de fundamentar os aspectos relevantes na triangulação entre Estado, sociedade e prestação de contas, tendo como aspectos principais: i) a contabilidade pública, mais especificamente a nova contabilidade pública brasileira e ii) a comunicação contábil.

No capítulo três é apresentada a metodologia de pesquisa adotada, com destaque para a coleta dos dados em campo e seu instrumento. Neste mesmo capítulo, discorre-se, ainda, sobre a organização e tratamento dos dados encontrados. Apresenta-se, também no capítulo três, o método estatístico para análise dados encontrados em campo, cuja análise bivariada se utilizou do teste qui-quadrado, aplicado por meio do software estatístico R.

O quarto capítulo é dedicado à análise dos resultados da pesquisa, enquanto que no quinto capítulo, já assentados os exames do instrumento de coleta de dados, são apresentadas sugestões de novos estudos, derivadas das observações obtidas no decorrer de toda a investigação. Por fim, no sexto capítulo são feitas as considerações finais, seguidas das referências bibliográficas que sustentam o referencial teórico objeto deste estudo.

## 1.1 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A contabilidade é peça fundamental na transparência das contas públicas que, evidenciadas a partir de informações confiáveis, refletem a real situação do patrimônio público e permitem que a sociedade conheça e controle a gestão pública.

Assim, a Administração Pública, no uso de seu principal instrumento de controle e acompanhamento do uso de recursos na implementação das políticas

públicas, que é a contabilidade, deve assegurar que informações objetivas, íntegras e relevantes sejam disponibilizadas de forma acessível e de fácil compreensão.

Informações que não apenas contemplem a obrigação do governo em prestar contas, mas também apoiem a participação contextualizada do cidadão na proposição de políticas públicas e na escolha consciente e responsável de seus governantes.

Em síntese, a contabilidade, por meio de sua missão básica, que é comunicar informações relevantes, deve ser suporte de qualidade à instrumentalização do controle social.

Considerando que as interfaces do controle social dependem da mobilização e da capacitação dos administrados, bem como do acesso à informação, infere-se que a participação popular na Administração Pública pode ser estimulada ao se empoderar o cidadão de informações que sejam significativas e estejam disponibilizadas por meio de uma linguagem técnica acessível, clara e objetiva.

A proposta é que por meio da socialização da análise e da interpretação dos balanços públicos, de forma contextualizada e compreensível, ocorra a instrumentalização do controle social, propósito que justifica a presente investigação, cuja pretensão, respeitada a sua limitação, é, também, contribuir para o fortalecimento da cidadania.

## 1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O acesso à informação, consoante o senso comum, é requisito básico para a vivência da cidadania. Contudo, para que haja efetividade é necessário que os órgãos públicos não apenas disponibilizem a informação, mas que a coloquem de forma acessível à compreensibilidade dessa comunicação pelo cidadão.

Ao estudar o problema da linguagem utilizada na evidenciação contábil, Dias Filho (2000) pondera que para permitir uma compreensão satisfatória de todos os elementos contábeis que possam influenciar as decisões, a evidenciação deve ser justa, adequada e plena, e para isso devem ser consideradas as necessidades do usuário.

A linguagem extremamente técnica das demonstrações contábeis pressupõe a sua não compreensibilidade e assimilação por aqueles que não são afeitos ao universo próprio da ciência e técnica contábil.

A falta de compreensibilidade sobre a informação pública coloca o cidadão em situação inferior a quem controla o aparato burocrático, ou seja, ao Estado, visto ser este o ente possuidor e produtor do conhecimento e da informação. Nessa toada, Torres (2007) afirma que em relação à sociedade em geral, os administradores públicos, políticos e analistas têm acesso a um volume muito maior e mais sofisticado de informações, colocando esses atores em posição privilegiada, especialmente se comparada com os segmentos menos informados da população. Desta forma, fica comprometida a capacidade de controle e acompanhamento social sobre a Administração Pública, o que fortalece a posição relativa dos atores que atuam "dentro do Estado".

Um estudo realizado por Macedo *et al.* (2009), intitulado "Avaliação da Comunicação entre a Contabilidade Pública e a Sociedade de Porto Velho, sob o Enfoque da Teoria da Comunicação", tendo como população alvo a sociedade civil organizada da Cidade de Porto Velho-RO, representada por seus líderes comunitários, demonstrou, quando apresentado a estes o relatório de prestação de contas anuais do município, que 66,66% não se mostraram capazes de compreender a linguagem utilizada em tal demonstrativo.

Os autores concluíram, ainda, "que a falta de conhecimento por parte do cidadão em distinguir atos administrativos e atos políticos cria uma falsa noção, na concepção do cidadão, que as demonstrações contábeis, assim como a política, estariam viciadas de inverdades".

Assim, fica caracterizado que o problema está justamente na falta de entendimento, pelo cidadão, das informações extraídas das demonstrações contábeis públicas que, em conjunto, integram a prestação de contas dos agentes públicos, e permitem a transparência e a evidenciação da execução do orçamento público e da evolução do patrimônio público.

Desta forma, a questão problema norteadora proposta para este estudo é: como melhorar a compreensibilidade do cidadão médio sobre a informação contábil

contida nas demonstrações contábeis públicas, parte integrante das prestações de contas dos agentes públicos?

Para se obter resposta a tal proposição, julga-se, que inicialmente se faz necessário conhecer o que entende o cidadão sobre a terminologia contábil e qual seu possível interesse na informação contábil pública.

Diante deste contexto, cabe ao contador, como emissor da informação, utilizar meios alternativos visando a melhorias na elaboração da mensagem e na escolha dos meios de transporte da mesma ao receptor, resultando em aprimoramento do processo de comunicação contábil (PEREIRA; FRAGOSO; RIBEIRO FILHO, 2004).

Assim, para desmitificar sua linguagem e fazer cumprir o que pretende a prestação de contas ao disponibilizar informações por meio das demonstrações contábeis, faz-se necessário simplificar o processo de comunicação, utilizando meios alternativos e complementares de evidenciação.

### 1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os resultados que se pretende atingir ao se realizar a pesquisa são explicitados por meio de seus objetivos. Caracterizando o objetivo geral de uma pesquisa, Abrão (2002, p.43) afirma que "toda pesquisa deve ter um objetivo delimitado para saber o que se vai investigar e o que se pretende alcançar". Quanto aos objetivos específicos a autora consente que se trata do desdobramento do assunto a ser investigado, ou seja, é o detalhamento do objetivo geral.

#### 1.3.1 Objetivo Geral

Diante da importância da informação para a correta tomada de decisão e considerando o próprio objetivo da contabilidade que é comunicar, o presente

trabalho tem como objetivo geral conhecer o nível de entendimento e de interesse dos líderes comunitários da cidade de Curitiba e Região Metropolitana pela prestação de contas dos agentes públicos a partir das informações extraídas das demonstrações contábeis públicas.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

Este trabalho propõe-se ao alcance dos seguintes objetivos específicos:

1. expor a evolução da contabilidade pública brasileira até o advento da nova contabilidade pública brasileira, consolidada pela elaboração das NBCASP;
2. demonstrar como as mudanças introduzidas pelas NBCASP podem melhorar a qualidade da análise e interpretação das informações evidenciadas pelos balanços públicos;
3. investigar se a terminologia básica da contabilidade pública é compreendida pelo cidadão médio;
4. verificar se a prestação de contas realizada por meio da informação contábil pública é percebida, pelo cidadão médio, como ferramenta de acompanhamento da atuação do agente público;
5. identificar possíveis formas de evidenciação complementar que melhorem o entendimento do cidadão médio sobre as informações contábeis públicas.

### 1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Observa-se, quanto à delimitação do tema, que esta pesquisa possui como norte os pressupostos de melhoria na transparência e evidenciação das informações contábeis públicas, proporcionadas pelas NBCASP, considerando as

diretrizes estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Tendo como finalidade conhecer o entendimento e o conteúdo de interesse do cidadão médio sobre a informação contábil extraída dos balanços públicos.

A população escolhida é representada pelos presidentes das associações de moradores da cidade de Curitiba e Região Metropolitana.

## 1.5 RESULTADOS ESPERADOS

Os principais resultados que se esperam alcançar ao final deste trabalho são:

1. contribuir para futuros estudos que possuam como tema a melhoria da compreensibilidade da informação contábil pública pelo cidadão;
2. demonstrar que a informação contábil evidencia a gestão do agente público revelando se há integração e adequação de sua ação administrativa com sua ação política;
3. demonstrar que existe uma mensagem nas demonstrações contábeis públicas que possuem valor como informação para a tomada de decisão dos atores públicos e privados em sua participação democrática na vida pública.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com o intento de alicerçar o tema em estudo apresentam-se neste capítulo os conceitos teóricos que orientam o desenvolvimento da pesquisa.

O capítulo está dividido em cinco seções. A primeira apresenta as relações e as diferenças básicas entre Estado, governo e Administração Pública. A segunda seção aprofunda o tema administração pública gerencial a partir de sua implementação no Brasil e seu alinhamento com a governança pública. A terceira seção coloca a Administração Pública sob a perspectiva do controle ao qual esta se encontra submetida em razão da necessária prestação de contas, enquanto a quarta seção discorre sobre o orçamento público e sua função como instrumento de planejamento de políticas públicas.

Por fim, a quinta seção apresenta as características particulares da contabilidade pública no Brasil, bem como as mudanças introduzidas pelas NBCASPs e os aspectos gerais da comunicação contábil pública e a importância da compreensão de sua mensagem pelo seu principal destinatário: o cidadão.

### 2.1 ESTADO, GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Inúmeras são as teorias acerca da origem e justificação do Estado, mas a maioria são apenas conjecturas do processo de formação estatal. Destaque-se que tanto a teoria familiar como a patrimonial e mesmo a teoria da força, estão apenas alicerçadas em hipóteses.

Assim, nessas conjecturas, de formação natural ou espontânea do Estado, este poderia ter se derivado de um núcleo familiar, com a autoridade provindo do homem mais velho (patriarca) ou da mãe (matriarca); pode ainda ter se originado nas muitas necessidades das pessoas e daí a precisão de um agente, no caso o Estado, para suprir essas necessidades, com a posse da terra desencadeando o nascimento do poder público; a formação estatal pode, ainda, ter ocorrido por meio

da violência e da conquista, com os mais fortes sobrepujando os mais fracos, e, nessa empreitada, o Estado teria sido criado para regular as relações entre esses dois grupos (PIMENTA, 2007, p.15).

Diante da complexidade das relações humanas que podem ter originado o Estado, Matias-Pereira (2010, p.35) pondera que o estudo do Estado exige o envolvimento e a colaboração de inúmeros campos do conhecimento, reunindo direito, economia, história, sociologia, entre outros, sendo fundamental conhecer a visão dos teóricos da ciência política.

Desta forma, busca-se nos precursores e doutrinários do passado alicerce para entender a origem do Estado, agora sob a ótica das teorias contratuais.

Segundo o ensinamento dessas teorias o Estado tem sua origem "num acordo entre os homens, justificando-se o seu poder com base no mútuo consentimento de seus integrantes" (MENEZES, 1967, p.83).

Os contratualistas convergem quanto à ideia de contrato nos seguintes termos: para todos eles, o contrato é um sistema de direitos e deveres decididos de forma voluntária pelos indivíduos com o objetivo de orientar/limitar as ações humanas. Dessa forma, o contrato é escolhido deliberadamente pelos homens, estrutura a realidade social e funda o Estado civil (vida em sociedade) (CODATO, LEITE; MEDEIROS, 2012, p.61).

Fitzgerald (1983), citando Hobbes<sup>1</sup> (1588-1679), afirma que este acreditava que as comunidades políticas estão amparadas por um contrato social e que todas as instituições políticas possuem como base o consentimento dos governados.

Já sob Rousseau<sup>2</sup> (1712-1778), Fitzgerald (1983) assegura que aquele, ao tratar da natureza humana, mostrou a necessidade associativa como pré-condição de perfectibilidade do homem, chegando a afirmar que a dependência mútua cria necessidades recíprocas e interesses comuns, obrigando cada um a contribuir para o bem dos outros com o intuito de assegurar o próprio bem.

---

<sup>1</sup> Thomas Hobbes foi um matemático, teórico político, e filósofo inglês, autor de *Leviatã* e *Do cidadão*. Na obra *Leviatã*, explanou os seus pontos de vista sobre a natureza humana e sobre a necessidade de governos e sociedades.

<sup>2</sup> Jean-Jacques Rousseau foi um importante filósofo, teórico político, escritor e compositor autodidata suíço. É considerado um dos principais filósofos do iluminismo e um precursor do romantismo.

O próprio Rousseau, em 1762, em sua obra *O Contrato Social*, ao tratar do pacto social, sob a forma de associação de forças para proteção e defesa da pessoa e de seus bens, ponderou que:

Naquele instante, no lugar da pessoa particular de cada contratante este ato de associação produz um corpo moral e coletivo [...] esta pessoa pública que se forma assim pela união de todas as outras, recebeu antes o nome de cidade e agora recebe o de república ou de corpo político chamado por seus membros *Estado*, quando é passivo; *soberano* quando é ativo, *poder*, comparando-o com seus semelhantes.

À luz desses pensadores, depreende-se que as relações humanas criaram o Estado, agente regulador e soberano do convívio em sociedade. Ademais, é o Estado instrumento do qual se utiliza o homem para realizar determinados fins, que levam ao bem público.

Nesse diapasão, Azambuja (2008) entende que o fim do Estado reside no objetivo que ele visa atingir que é, invariavelmente, o bem público. Variando, a depender da época e do local, apenas a competência do Estado.

A reciprocidade entre Estado e bem público é também partilhada por Menezes (1967) quando esse afirma que o conjunto de fins estatais constitui-se em bem público e se aplica a tudo quanto interessar a uma vida melhor, à ordem social e à civilização dos indivíduos, levando ao seu aperfeiçoamento físico, moral e intelectual.

Visto que o comportamento de uma sociedade política é reflexo de acontecimentos anteriores, que levam a uma consequência, que leva a outros acontecimentos, que originam novas consequências e assim por diante, observa-se a evolução histórica do Estado, da Antiguidade Clássica para o Estado Feudal; deste para o Estado Absolutista, que foi substituído pelo Estado Liberal e evoluiu para o Estado Democrático. O quadro 1 apresenta a passagem entre os três últimos modelos considerando os eventos históricos determinantes na transição de cada modelo.

Modelo	Contexto
Absolutista	Crescimento da autoridade do monarca e surgimento dos Estados Nacionais que passaram a deter de maneira mais ativa o controle sobre todo o território do Estado e dos quais os antigos feudos passaram a depender política e militarmente. Foi marcado pela ausência de liberdades e direitos individuais e pelo afastamento do povo das decisões políticas e da escolha dos governantes.
Liberal	Modelo influenciado, de um lado pelo pensamento liberal de John Locke que pregava a rejeição à submissão total do indivíduo ao Estado, e de outro lado pelo Iluminismo e pela Revolução Francesa, cujos ideais iam ao encontro das necessidades vivenciadas pelo povo, sufocado por parte do regime vigente até então. O Estado Liberal caracterizava-se pela garantia da propriedade particular, pela promoção da defesa externa e da ordem interna e pela ausência de interferência estatal nas relações privadas, econômicas e sociais.
Democrático	O afastamento completo do Estado das relações privadas teve como consequência a soberania da vontade individual do empresário sobre as condições de trabalho, surgindo inúmeras formas de exploração do trabalhador nas relações de emprego. Tal situação levou o Papa Leão XIII a alertar o governo para uma explosão social iminente, eclodindo uma série de regulamentações que culminaram no Direito do Trabalho, evoluíram para o Direito Tributário e destes para outros ramos, marcando a retomada pelo Estado da regulamentação da vida social. Os marcos históricos mais significativos para o surgimento do Estado democrático foram a Primeira Grande Guerra Mundial e a crise de 1929, acontecimentos que levaram à constatação da necessária presença estatal para superar as turbulências econômicas, políticas e sociais.

**Quadro 1 - Estado Moderno – Do Absolutismo à Democracia**

Fonte: A autora, baseada em Pimenta (2007).

Sob os aspectos do Estado moderno, em especial quanto à soberania e sua vertente democrática, Fonseca (2009, p.4) abrange sobre este dois elementos distintivos:

A unidade que marca a história da organização política do Estado Moderno esteve apoiada em dois grandes princípios: o princípio da territorialidade, que leva a formação da soberania territorial e o princípio da impessoalidade do comando político, ou seja, o princípio segundo o qual a gestão do poder passa a ser exercida por meio de uma lógica organizacional que permite que as decisões fiquem mais adstritas à vontade discricionária do detentor do poder, como no sistema anterior, mas presididas por regras obrigatórias e coercitivas.

Entretanto, salvo melhor juízo, não se pode afirmar que o conceito de Estado seja apenas tutela e unificação, pois, ao contrário de outras organizações, o Estado pressupõe elementos universais, através dos quais se realizam e se justificam as relações de poder. Malberg (2001, p.28) faz essa conexão quando afirma que:

[...] para determinar perfeitamente o conceito de Estado não é suficiente apresentar este como uma unidade corporativa, porque não somente os grupos estatais realizam tais unidades mas numerosas formações corporativas de direito público ou sociedades de direito privado também apresentam uma organização que as unifica e constituem, como tais, pessoas jurídicas. O que distingue o Estado de qualquer outra agrupação é o poder do qual é dotado. Este poder, que só ele pode possuir, e que por isso se pode denominar de poder estatal, leva, na terminologia tradicionalmente consagrada na França o nome de soberania.

Desta forma, não existe Estado sem soberania, sendo essa primordial para sua compreensão. No entanto, também não se pode afirmar que o Estado é somente poder organizado. Sob o prisma constitucional, o Estado possui outros dois elementos constitutivos, sua população e seu território.

Ressalte-se, então, que a existência do Estado pressupõe três elementos essenciais: a soberania, o território e o povo. A respeito da caracterização do Estado e seus elementos formadores, Bobbio (2003, p.95) afirma que:

[...] do ponto de vista de uma definição formal e instrumental, condição necessária e suficiente para que exista um Estado é que sobre um determinado território se tenha formado um poder em condição de tomar decisões e emanar os comandos correspondentes, vinculatórios para todos aqueles que vivem naquele território e efetivamente cumpridos pela grande maioria dos destinatários na maior parte dos casos em que a obediência é requisitada.

Expressos os componentes do Estado, cabe observar que ao exercício de poder estatal, que se caracteriza pela sua forma de direção política e através da qual se pratica a atividade política e discricionária, se dá o nome de governo. Neste diapasão, Menezes (1967, p.53) concebe o Estado como "uma sociedade de homens, fixada em território próprio e submetida a um governo, que lhe é originário".

Naturalmente, assim como ocorreu com o Estado, a noção de governo também se alterou no decurso do tempo. Com isso em mente, Senellart (2006) apresenta três etapas de evolução do conceito de governo. A primeira conduz à Idade Média, no século XII, quando havia a concepção ministerial do poder secular, em que o rei era ministro da Igreja e, nesse sentido, as finalidades governamentais (salvação das almas e disciplina dos corpos) condicionavam a ética do Estado.

A segunda etapa, na lavra do mesmo autor, relaciona-se ao século XIII, quando o desenvolvimento das grandes monarquias e o movimento intelectual suscitado pela redescoberta de Aristóteles propiciaram uma relativa autonomia do político em relação ao espiritual; e, finalmente, a terceira etapa, no século XVII, com o início da instrumentalização do governo, não sendo esse mais a razão de ser do poder público, nem mesmo a forma de sua manifestação, mas se torna uma função deste.

Reforçando a distinção entre o conceito de Estado e governo, Senellart (2006, p.32) também afirma que:

É no século XVI que começa a se aprofundar a diferença entre "Estado" e "governo". Entre os autores italianos, *stato* é com frequência empregado como sinônimo de governo, no sentido, que lhe dava ainda Maquiavel, de exercício do poder político, *signoria*. Mas, a partir de 1544, Gaspare Contarini escreve: "Uma república pode ser popular e ser dirigida (*reggers*) de maneira aristocrática, porque há uma diferença entre o Estado (*stato*) de uma república e seu governo.

Tem-se, então, que a configuração do Estado possui elementos integrativos que possuem dimensão material, como a população e o território e dimensão formal, na qual se insere o governo.

Sendo o Estado toda a sociedade política, esse não se confunde com o governo, que daquele faz parte, como uma de suas instituições. Nessa toada, Johnson (1997, p.91) *apud* Matias-Pereira (2010, p.63) distingue Estado e governo, ao indicar que o Estado é:

Uma instituição social, o que significa que consiste de uma forma ou plano social de como várias funções devem ser desempenhadas [...]. O governo, contudo, é um conjunto particular de pessoas que, em qualquer dado tempo, ocupam posições de autoridade dentro do Estado. Neste sentido, os governos se revezam regularmente, ao passo que o Estado perdura e só pode ser mudado com dificuldades e muito lentamente.

Na visão de Bobbio (2003) as características que diferem as formas de governo e os tipos de Estado, relacionam-se, quanto a esse, mais entre as relações de classe, entre o sistema de poder e a sociedade subjacente, as ideologias e os fins, às características históricas e sociológicas, enquanto nas formas de governo valoriza-se a estrutura de poder e as relações entre os vários órgãos dos quais a Constituição solicita o exercício da autoridade.

Com respeito à estrutura do Estado e tendo como princípio básico a garantia da liberdade política e a limitação do poder político, o exercício da autoridade estatal no Brasil, não obstante outras possíveis formas de conformação, encontra-se separado em três poderes distintos, todos em perfeita igualdade jurídica e interdependentes, sendo essencial à democracia que os poderes atuem em equilíbrio, coordenados entre si, assegurando direitos e inibindo excessos.

A respeito dessa interdependência entre os poderes, Carvalho (2008) assegura que uma vez que o poder do Estado é uno, não se pode falar em separação de poderes, mas sim na separação das funções desse poder uno. O autor também aponta que a cada órgão ou complexo de órgão estatal corresponde uma função materialmente determinada. Assim tem-se que:

A função legislativa cria e modifica o ordenamento jurídico, mediante a edição de normas gerais, abstratas, e que inovam esse ordenamento; a função executiva ou administrativa é aquela pela qual o Estado atua concretamente, mediante decisões e atos materiais em respeito às normas jurídicas; a função jurisdicional visa à conservação e à tutela do ordenamento jurídico mediante decisões individuais e concretas, extraídas das normas legais, declarando a conformidade ou não dos fatos com as normas e determinando as eventuais consequências jurídicas (CARVALHO, 2008, p.168-169).

Destaque-se, então, que a repartição dos poderes e de suas funções estão fundamentadas nas finalidades primordiais típicas exercidas por cada poder, visto que todos eles praticam a função administrativa.

Assim, além das questões mezinhas de administração, cabe ao Poder Executivo administrar os interesses públicos, equilibrando-se entre duas responsabilidades essenciais, já que, ao mesmo tempo em que atua como executor das leis, também delibera e impulsiona. A respeito dessa dupla natureza, Bueno (2002, p.307) discorre que:

Posto que o executivo ou administrativo seja uma e mesma coisa, ou sinônimo, todavia alguns publicistas, para melhor assinalar seu duplo caráter reservam-lhe para o caso em que ele é mero executor a denominação de poder administrativo, e para o caso em que ele promove e imprime sua impulsão ao Estado a de governo ou poder governamental.

Como já colocado, são políticas as funções de governo, enquanto as funções administrativas, como a própria expressão indica, são as funções de

Administração Pública, da qual se utiliza o governo para cumprir seus objetivos que visam o interesse público e a execução das políticas públicas, como afirma Fulgêncio (2007, p.32) para quem:

Administração Pública é o conjunto de todos os órgãos públicos instituídos legalmente para a realização dos objetivos constitucionais do governo, seja na esfera federal, seja na estadual ou na municipal, através da prestação de serviços, execução de investimentos, implementação de programas sociais e regulação de atividades de toda a natureza em benefício do interesse público.

Em alinhamento a Fulgêncio, Kohama (2010, p.30) entende que a Administração Pública engloba todo o aparelhamento do Estado, defendendo que administrar "é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com objetivo de obter um resultado útil".

Dessa forma, é por intermédio da prestação de serviços públicos que o interesse público torna-se concreto e se faz representar. Nessa toada, Fuhrer e Fuhrer (2002, p.52) definem o serviço público "como a atividade exercida pelo poder público, direta ou indiretamente, para realizar o que entende estar de acordo com os seus fins e suas atribuições".

Nessa perspectiva, é por meio dos serviços públicos que atua a Administração Pública, cujo conceito, na observação de Matias-Pereira (2010, p.23), sofre influências não apenas da época e da noção de Estado, mas também da relação que existe entre sociedade e Estado.

Sob esse aspecto, Torres (2004, p.28) aponta que "com a introdução do sufrágio universal e a operação do regime democrático na Europa, praticamente houve a criação de uma estrutura governamental para cada uma das novas conquistas sociais".

Nota-se, pelas palavras do autor, que a Administração Pública é instrumento de que se vale o governo para atender às demandas sociais e do qual se utiliza para desempenhar os serviços do Estado.

Nesse sentido, Paludo (2012, p.23), caracterizando a Administração Pública como ferramenta de ação estatal, afirma que essa é executora, pois executa as atividades desejadas pelo Estado; é instrumental, na medida em que é o meio pelo qual o Estado e o governo realizam seus fins e é hierarquizada, pois há subordinação dos órgãos inferiores aos superiores.

Outras características elencadas por Paludo (2012, p.23) a respeito da Administração Pública é que essa dispõe de faculdade limitada e específica, só possuindo poder para decidir e comandar sua área de competência; tem responsabilidade técnica, uma vez que ao prestar serviços públicos e praticar atos administrativos, obedece a normas jurídicas e técnicas.

Na mesma obra Paludo (2012, p.23-24) observa que a Administração Pública não possui poder político; é dependente e vinculada às decisões/opções do governo, dos poderes e dos órgãos competentes para fiscalização e controle de sua atuação e, por fim, diz que a Administração Pública é neutra, devendo tratar a todos de forma igualitária, não favorecendo ou discriminando a ninguém em detrimento dos demais.

Do apresentado, verifica-se que, embora intrinsecamente conectados, governo e Administração Pública não se confundem, pois o governo é um conjunto de entidades que conduzem politicamente o Estado, ao passo que a Administração Pública tem a função de executar as diretrizes determinadas pelo governo. A Administração Pública, como poder executivo estruturado, tem como missão coordenar e implementar as políticas públicas (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.23).

Dentro do propósito de demonstrar um paralelo entre Estado, governo e Administração Pública, compreende-se, dessa exposição, que a função do Estado é promover o bem público, mediante sua estruturação e condução política na forma de governo e por meio do uso de suas funções públicas, entre elas a função administrativa do Estado.

### 2.1.1 Origem do Estado, do Governo e da Administração Pública no Brasil

A origem do Estado brasileiro remonta ao patrimonialismo ibérico quando da expansão do império português em sua conquista e ocupação de parte do novo mundo (TORRES, 2004, p.11). O termo patrimonialismo significa que "o Estado distribui seu patrimônio - terras, empregos, títulos de nobreza e honoríficos – a particulares em troca de cooperação e lealdade" (CARVALHO, 2007, p.25).

O primeiro sistema de administração da então colônia de Portugal foi a criação pela Coroa portuguesa do governo-geral em Salvador, na Bahia, em 1549, que incluía, nas palavras de Priore e Venâncio (2001), um governador-geral, um punhado de magistrados e funcionários dependentes do Rei. Em 1808, com a chegada da família real portuguesa, instalou-se no Brasil a burocracia lusitana.

O Estado imperial brasileiro estabeleceu-se com a proclamação da independência, em 1822, tendo por base o Estado patrimonialista herdado do colonialismo português.

Instaurado o império, a principal mudança social ocorrida no período foi a abolição da escravatura, em 1888, incorporando uma parcela excluída da população à sociedade nacional, dando início à existência, ainda que embrionária, de uma nação (CARVALHO, 2007, p.26).

Assim, já com um projeto incipiente de nação, foi proclamada a República em 1889 e publicada a primeira Constituição republicana do Brasil em 1891, dando origem a um novo regime político no Brasil. Castro (2000) registra que este momento marca também o surgimento dos militares como protagonistas no cenário político brasileiro.

Para Carvalho (2007, p.28) as principais alterações introduzidas pela República foram a introdução do presidencialismo e a eleição popular do presidente e dos governadores de Estado. Assim, a entrada do povo na política se deu a partir da república, crescendo de forma rápida e constante, mesmo quando não havia liberdade de oposição, como nos governos militares, ampliando-se e se consolidando com a Constituição de 1988, com o voto dos analfabetos e dos menores de 16 anos.

Carvalho (2007, p.26) ainda define as duas principais características do regime republicano no Brasil. A primeira, a de um presidencialismo forte, eleito de forma direta, tendo que governar com o apoio de um legislativo bicameral, isto é, Câmara e Senado; e a segunda, a de um sistema federativo que reproduz a separação dos poderes nos níveis estadual e municipal, aos quais a Constituição garante, pelo menos em princípio, plena autonomia política frente à União.

Seguindo a trajetória das alterações que iniciaram a população na atividade política no Brasil, outros eventos essenciais impulsionaram transformações políticas, econômicas e sociais no país.

Fatores externos, como a primeira e a segunda guerras mundiais e a crise de 29, que atingiu o coração da economia nacional, a exportação de café, desencadearam o processo de industrialização no Brasil; e fatores internos como o descontentamento de setores emergentes da sociedade, movimentos culturais e o deslocamento maciço de pessoas do campo para a cidade, facultaram ao Brasil deixar de representar um país agrário-exportador-oligárquico (CARVALHO, 2007, p.27).

Esses elementos oportunizaram uma sequência de reformas político-administrativas, dentro de um quadro geral de transformações sociais, que conferiu nova organização ao aparelho do Estado, isso porque, no centro do processo de burocratização, encontrava-se a crescente transformação na sociedade, com novos atores e novas classes sociais (PAIVA, 2009).

Essas alterações provocadas pela ampliação da participação de parte da sociedade nos planos econômico, social e político, impulsionaram o processo de transformação e evolução do Estado brasileiro, cuja organização, estruturação e atuação podem ser conhecidas a partir de sua Constituição. Na visão de Pimenta (2007, p.1):

A Constituição antes de se caracterizar como um instrumento eminentemente jurídico/normativo traduz-se em um documento essencialmente político, estruturador e organizador do Estado, com o qual passa a se relacionar de forma estreita e a constituir parcela integrante e indissociável desse organismo.

Assim, presentes as definições já manifestas acerca de Estado, governo e Administração Pública, verifica-se que o Brasil, na órbita de sua atual Constituição, promulgada em 1988, estabelece-se, quanto ao Estado, como uma República: "Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito".

E, enquanto organização político-administrativa, nos termos do artigo 18 da Constituição, o Brasil é uma Federação: "Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

Esses fundamentos constitucionais estão presentes no portal da Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República-SECOM (BRASIL, 2013), mantido pelo governo brasileiro, que de forma didática esclarece:

O Brasil é uma República porque o Chefe de Estado é eleito pelo povo, por período de tempo determinado. É Presidencialista porque o presidente da República é Chefe de Estado e também Chefe de governo. É Federativa porque os Estados têm autonomia política. A União está dividida em três poderes, independentes e harmônicos entre si. [...] O Brasil tem um sistema político pluripartidário, ou seja, admite a formação legal de vários partidos.

Nessa vereda, trata-se, então, de apreender que governo e Administração Pública são partes integrantes e indissociáveis do Estado. Essas instituições conferem materialidade ao Estado e permitem a sua condução política e a administração propriamente dita, na forma do planejamento, organização e controle, dos meios colocados à disposição do poder público para consecução do bem comum.

#### 2.1.1.1 Evolução da Administração Pública no Brasil

O Brasil passou por três modelos diferentes de administração: a administração patrimonialista, a administração burocrática e a administração gerencial.

Com a vinda da corte para o Brasil, em 1808, rompeu-se o pacto colonial que estabelecia exclusividade à metrópole nas relações com a colônia e transportaram-se para o Brasil estruturas públicas da corte, com a implantação de uma série de entidades públicas ligadas ao comércio, à incipiente indústria, à educação e à cultura (CONSTIN, 2011).

A introdução dessas estruturas públicas no Brasil Colônia propiciou o primeiro momento da Administração Pública no país, que, como visto, estava imbricado ao patrimonialismo português.

Na verdade, o patrimonialismo, como prática político-administrativa, passou incólume pelo império, pela independência do país e pela outorga da primeira constituição brasileira, em 1824, perdurando até o início do regime republicano, quando, em 1936, em substituição ao patrimonialismo surgiu a administração burocrática. O marco do modelo de administração pública burocrática foi a criação, em 1938, do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, em atendimento ao previsto no artigo 67 da Constituição de 1937, *in verbis*:

Art. 67 - Haverá junto à Presidência da República, organizado por decreto do Presidente, um Departamento Administrativo com as seguintes atribuições:

- a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;
- b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;
- c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.

A primeira reforma administrativa, patrocinada pelo DASP, teve como impulso o estabelecimento de novos atores sociais, como a burguesia industrial e o operariado. Desta forma, a sociedade, que era até então controlada por um grupo restrito, cujo núcleo principal era formado pela elite agrária, passou por importantes alterações em sua estrutura. Bresser-Pereira (2007) contribui com a temática ao afirmar que:

[...] é a partir da Revolução de 1930 que a industrialização, favorecida pela crise financeira mundial de 1929 ganha impulso, e desencadeia-se a revolução nacional brasileira, sob a égide de duas novas classes que então se afirmam – a burguesia industrial e a burocracia pública moderna – e sob o comando de um estadista proveniente da oligarquia, Getúlio Vargas.

Entretanto, o DASP enfrentou problemas durante sua existência, entre eles a concepção de como se davam as relações entre Estado e sociedade à época. O Estado era visto como oportunidade de empregos sem concurso e as vagas eram preenchidas por meio de indicações pessoais. Mesmo durante o Governo de Getúlio Vargas permanecia a lógica clientelista e empreguista em detrimento da universalidade propiciada pelo concurso público. Assim, mesmo enquanto se modernizava o Estado brasileiro continuava carregando antigas práticas (MP, 2013).

Diante dessas adversidades o DASP enfraqueceu-se e perdeu suas funções ao longo do tempo, acabando por ser extinto em 1986.

Em 1967, sob o comando do regime militar, é proposta nova reforma administrativa, agora, em uma tentativa de transição do modelo burocrático para o gerencial. Assim, inicia-se no país a segunda reforma administrativa, por meio da

edição do Decreto-Lei n.º 200/1967. O intento era de superar a rigidez burocrática, colocando toda a ênfase na descentralização e na flexibilização administrativa, na busca de uma eficiência maior nas atividades econômicas do Estado (BRESSER-PEREIRA, 2006).

Todavia, mais uma vez por problemas de ordem política e de concepção da reforma, em especial quanto à formação do corpo administrativo e do núcleo estratégico do Estado, levaram à incompletude e ao fracasso da reforma administrativa colocada pelo Decreto-Lei 200/67 (BRESSER-PEREIRA, 2006).

Nota-se que a ideia de uma administração pública gerencial permeou as duas reformas administrativas, iniciando seu desenho já na primeira reforma, nos anos 30, e estava na origem da segunda reforma, em 1967.

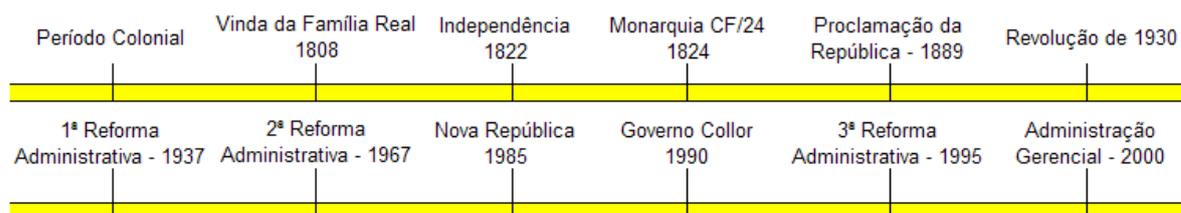
Em 1985, após um período de regime marcado pela ditadura militar, essa forma de governo cedeu lugar à democracia, na chamada Nova República, e a um novo projeto de reforma administrativa, através do Decreto n.º 91.309/1985. Entretanto, em virtude de problemas internos, as ações propostas pelo decreto não chegaram a se realizar. Sobre essa nova tentativa de reforma, Paludo (2012, p.94) observa que:

O projeto estava voltado para ações de: Cidadania, guiado por critérios de universalidade e acesso irrestrito; de Democratização, mediante redução dos mecanismos de controle e do formalismo; de Descentralização e desconcentração; de Valorização do servidor e melhorias no serviço público; e da melhoria nos padrões de desempenho e na utilização de recursos. No entanto, mais uma vez as reformas não foram implementadas, por causa dos problemas de ordem econômico-financeiros, aliados à falta de apoio político.

Já no governo de Fernando Collor, em 1990 foi adotada a política neoliberal, passando o Estado a atuar pelo modelo de Estado mínimo, com enfoque na privatização de empresas estatais. De acordo com Paludo (2012, p.103) Collor além de não possuir um plano formal para as reformas, não as fez preceder de estudos e debates. Nas palavras do autor, a desestruturação do governo, por meio da extinção de órgãos e Ministérios e os seguidos ataques indiscriminados aos servidores federais, tiveram por consequência uma Administração Pública desorganizada e desprestigiada.

Na administração de Fernando Henrique Cardoso, iniciada em 1995, nova proposta de reforma voltada para uma administração pública gerencial foi colocada em curso. Sob a responsabilidade do Ministério da Administração e Reforma do Estado, tal reforma culminou em uma importante ferramenta de controle, o Plano Plurianual, intitulado Avança Brasil, e em outros dois valiosos instrumentos legais voltados à responsabilidade da gestão fiscal: a Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e a Lei n.º 10.028/2000 (Lei de Crimes Fiscais) (JUND, 2008).

Em alinhamento ao destacado até aqui, apresenta-se a linha do tempo da evolução da administração pública brasileira, configurada na figura 1, que relaciona os principais eventos que contribuíram para a historiografia da Administração Pública no Brasil.



**Figura 1 - Historiografia da Administração Pública no Brasil**

Fonte: A Autora, baseada em Priore e Venâncio (2001), Martins e Correa (2012), Carvalho (2007), Bresser-Pereira (2007), Paludo (2012), Jund (2008).

Ainda em relação à evolução dos modelos de Administração Pública no Brasil, reúnem-se no quadro 2 suas principais características, de forma resumida, a partir das perspectivas relacionadas aos principais elementos envolvidos no processo.

Modelo	Gestão	Agentes Públicos	Sociedade
Patrimonialista	Estado como extensão do poder soberano.	Possuem status de nobreza real.	Privilégio da vontade de poucos em detrimento de todos.
Burocrático	Serviço público profissional. Sistema administrativo impessoal, formal e racional.	Acesso ao serviço público por mérito.	O controle e a garantia do poder do Estado passam a ser a razão de existência do servidor público, com perda da noção básica de sua missão, que é servir à sociedade.
Gerencial	Descentralização e redução de níveis hierárquicos. Ênfase em resultados.	Planos de carreira estruturados segundo a natureza e complexidade das tarefas. Limitação de remuneração.	Vê o cidadão como cliente; torna-se mais permeável à participação dos agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil.

**Quadro 2 - Evolução dos Modelos de Administração Pública Brasileira**

Fonte: A autora, baseada em Jund (2008).

Todavia, ainda que a origem de um novo modelo de administração pública tenha a intenção de corrigir as falhas e incorreções do formato anterior, virtudes e defeitos de todos os modelos permanecem permeando a gestão dos governos no Brasil.

Segundo Carvalho (2007, p.24), a dupla natureza da colonização portuguesa marcou a formação política do país. A primeira relaciona-se ao caráter estatal da empresa colonial, uma vez que a ocupação e a exploração da terra conquistada se deram sob patrocínio oficial. A segunda, à escassez de recursos humanos de Portugal, que não dispunha de gente suficiente para colonizar a nova terra, nem de pessoal capacitado, com a Coroa sendo forçada a recorrer aos potentados rurais, assim, o concurso de particulares se fazia indispensável à expansão e à administração da colônia. As duas características constituíram um aspecto essencial da política brasileira: a mistura, o conluio, entre o poder estatal e o poder privado.

Nesse tom, Torres (2004) observa que os três modelos de administração continuam convivendo concomitantemente no âmbito da administração pública brasileira, podendo ser possível, em alguns momentos, identificar a prevalência de um deles. Com efeito, prossegue o autor, os modelos patrimonial, burocrático e gerencial sempre compartilharam, até mesmo de maneira harmoniosa, o ambiente cultural da Administração Pública.

Essas colocações tornam, nas palavras de Matias-Pereira (2010, p.95), "cada vez mais premente por parte dos governantes a busca por um novo modelo de gestão pública que viabilize o desenvolvimento da governança social democrática", que exige, como leciona o autor, conduta ética dos gestores em relação à transparência, prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

Na busca por um novo modelo de gestão pública, as experiências obtidas pelas reformas administrativas, em particular as voltadas a uma administração pública gerencial, permitem vislumbrar novos contornos na relação entre os cidadãos e os setores público e privado, sobretudo de colaboração entre esses atores, de forma que o resultado dessa cooperação se torne mais favorável ao cidadão. E é neste contexto que se insere a governança pública.

## 2.2 ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL E GOVERNANÇA PÚBLICA

As mudanças desencadeadas pelo contínuo e inevitável processo de desenvolvimento das nações, são, ao mesmo tempo, causa e efeito das crescentes e diferentes necessidades da sociedade, cabendo ao Estado se (re)organizar para atendê-las.

Nesse sentido, Teixeira e Santana (1995) afirmam que as mudanças na Administração Pública possuem como espelho os interesses estabelecidos e as novas exigências da sociedade. Assim, o Estado como articulador das necessidades de diferentes segmentos sociais, que ao interagirem entre si desencadeiam um efeito multiplicador, possui um potencial transformador, de caráter singular em relação à sociedade global.

Vive-se a era do conhecimento e nesse contexto Bazilli e Montenegro (2003) afirmam que a globalização, processo que se caracteriza pela acumulação de conhecimentos e pela criatividade, surge como uma realidade histórica, que abre cada estado-nação à influência exterior na economia, na cultura, nos costumes, etc, desafiando o Estado a se reorganizar para não ser suplantado em sua capacidade gerencial pelas instituições plurinacionais.

Diante desse cenário, prosseguem os autores, busca-se a criação de novas estruturas de poder, realizadas por instituições adequadas à sociedade emergente.

O potencial transformador da globalização impõe que se reavaliem os pontos fortes, os pontos fracos, as ameaças e as oportunidades da gestão governamental. Cardoso (2006, p.15) já assegurava: "é imperativo fazer uma reflexão a um tempo realista e criativa sobre os riscos e as oportunidades do processo de globalização, pois somente assim será possível transformar o Estado de tal maneira que ele se adapte às novas demandas do mundo contemporâneo".

Visto que dentro dos limites territoriais de uma nação não se reconhece poder maior que o do Estado, cabe a ele desencadear o processo de reestruturação das instituições que asseguram o desenvolvimento de suas atividades. Nesse sentido Teixeira e Santana (1995, p.7) observam que:

A Administração Pública tem como característica específica uma relação de responsabilidade direta com o processo histórico global que se dá no desenvolvimento da sociedade; daí a necessidade de continuamente redefinir a sua missão em face dos novos imperativos, sob pena de comprometer a sua capacidade sinérgica.

Os autores concluem, afirmando que essa singularidade confere ao Estado a responsabilidade direta de agir durante o processo histórico e lhe permite desenvolver e manter em cada conjuntura a sinergia necessária ao exercício da gestão pública.

Em linha com as mudanças ensejadas no próprio seio social, Cardoso (2006, p.17) afirma que se faz necessário "introduzir na cultura do trabalho público as noções indispensáveis de qualidade, produtividade, resultados, responsabilidade dos funcionários, entre outras".

Assim, duas questões merecem destaque na determinação do processo de mudança: a exigência por uma administração pública de qualidade, possuidora de meios pertinentes para sua gestão e a demanda da sociedade por maior participação no processo de tomada de decisão política. Nesse espírito, Bresser-Pereira (2006, p.25) destaca que:

À medida que a proteção aos direitos públicos passava a ser dominante em todo o mundo, foi se tornando cada vez mais claro que era preciso refundar a república, que a reforma do Estado ganhava nova prioridade, que a democracia e a administração pública burocrática – as duas instituições criadas para proteger o patrimônio público – precisavam mudar: a democracia devia ser aprimorada para se tornar mais participativa ou mais direta, e a administração pública burocrática devia ser substituída por uma administração gerencial.

Matias-Pereira (2010, p.101) identifica a década de 1980 como o período de inflexão em que a Administração Pública Clássica evoluiu para uma Nova Administração Pública. O mesmo assevera Bresser-Pereira (1998) para quem:

A crise do Estado, que se manifestou claramente nos anos 80, também pode ser definida: como uma crise fiscal, como uma crise do modo de intervenção do Estado, como uma crise da forma burocrática pela qual o Estado é administrado, e como uma crise política.

As adversidades vividas na década de 1980 oportunizaram uma nova postura de Estado, que Bazilli e Montenegro (2003) denominaram Estado

Subsidiário. Segundo os autores, o Estado Subsidiário não se confunde com o Estado Mínimo, pois neste o Estado só atua nas atividades essenciais, sendo tudo o mais da iniciativa privada; naquele, o Estado exerce as atividades essenciais e, eventualmente, as não-típicas, quando a iniciativa particular se revelar impotente para cumpri-las adequadamente e no interesse público.

Para Bazilli e Montenegro (2003) a Administração Pública no Estado Subsidiário caracteriza-se pela descentralização das atividades do Estado, ainda que típicas; pela agilidade e eficiência da máquina estatal, inclusive com novos modelos gerenciais; pela parceria com a sociedade civil; pela participação do cidadão na gestão pública, em especial no controle das atividades do Estado.

Do exposto, não é exagero afirmar que a organização do Estado na busca por eficiência e melhor qualidade nos serviços prestados é a geral razão de ser das reformas administrativas.

Nas palavras de Bresser-Pereira (2011) "reforma é uma atividade de mudança de estruturas, de instituições e de valores, eu diria uma mudança secular". O autor reforça tal entendimento ao identificar apenas duas reformas administrativas relevantes na história do Estado Moderno: a reforma burocrática para o Estado Liberal e a reforma gerencial para o Estado Social.

O Estado Social apregoado pelo autor persegue uma estruturação estatal que se configure de tal maneira que não haja desencontro entre a igualdade política e a igualdade social. Para Galvão (2007) o Estado Social deveria promover as transformações necessárias à realização da justiça social, e é nele que a cidadania supera o enfoque civil e político para centrar-se na questão social.

Considerando que a passagem do Estado Liberal para o Estado Social tinha por objetivo atender às crescentes demandas por serviços sociais, houve-se por bem que a Administração Pública se tornasse mais eficiente na gestão dos recursos públicos.

Nesse contexto, Matias-Pereira (2010, p.89) aponta como pilares fundamentais do modelo gerencial o objetivo e a avaliação. O objetivo orientado pelo planejamento estratégico, pela descentralização administrativa e pela delegação de autoridade e a avaliação de resultados pelos critérios de eficiência, eficácia e efetividade das ações estatais.

Para o autor a administração gerencial atua dentro de um Estado descentralizado e desconcentrado, democrático, transparente, participativo e interativo com a sociedade, e que ao mesmo tempo mantém as funções de Estado regulador, fiscalizador e mantenedor das atividades essenciais.

As principais características que diferenciam o modelo gerencial e seu antecessor estão colocadas no quadro 3:

<b>Administração Burocrática</b>	<b>Administração Gerencial</b>
Concentra-se no processo	Orienta-se pelo resultado
Controles são preventivos	Controle a <i>posteriori</i>
Auto-referente	Orientada para o cidadão
Centralização das decisões e rotinas rígidas	Descentralização política e administrativa
Organização piramidal	Poucos níveis hierárquicos
Desconfiança total dos políticos, funcionários e cidadãos	Confiança limitada
Controle rigoroso e procedimental dos processos administrativos	Controle por resultados e sobre o desempenho

**Quadro 3 - Quadro resumo das principais características da administração burocrática e da administração gerencial**

Fonte: A autora com base em Bresser-Pereira (1998).

Diante das características elencadas no quadro 3 percebem-se, claramente, duas vertentes da administração gerencial: a autonomia de ação, conjugada com a responsabilização dos agentes públicos, e o controle sobre os resultados de suas ações. Segundo Bresser-Pereira (2006), a administração gerencial utiliza-se da descentralização, da delegação de responsabilidade e poder ao gestor público, mantendo controle sobre esse para a aferição de seu desempenho.

Bresser-Pereira (2006), no caminho da administração pública gerencial, prossegue afirmando que essa acredita que o nepotismo e a corrupção podem ser combatidos por outros métodos que não a rigidez de procedimentos e o controle preventivo, pois a própria sociedade não mais tolera e mesmo rejeita os valores patrimonialistas.

Sob a égide desses valores e diante de um cenário global que reforça a competição e a complexidade e rearranjos nas relações entre o setor público e o privado, um novo modelo de administração delineou-se em vários países.

Assim, a reforma administrativa não representou um fenômeno isolado ou um contexto de mudança separado do Estado, ao contrário, fez parte da própria reforma do Estado. Neste sentido, Giacomo (2005, p.160) afirma que:

No seu sentido mais amplo e abrangente, a Reforma do Estado não representa um fenômeno localizado específico, ou caso particular que diga respeito a poucas e determinadas sociedades; ao contrário, um grande número de países a tem promovido: Austrália, Inglaterra, Nova Zelândia, Itália, Canadá, Irlanda, Estados Unidos, Japão, Portugal, Coréia do Sul, Finlândia. Evidentemente, o grau e a intensidade das ações de reforma acontecerão em função das condições objetivas vigentes em cada país.

O autor afirma mais: que as novas práticas de administração, voltadas à aplicação de modernos conceitos de gestão oriundos da administração privada, são conhecidas como *New Public Management* - NPM ou Nova Gestão Pública - NGP, que foram levadas a termo já na década de 1980 na Inglaterra e nos Estados Unidos, sob os governos, respectivamente, da então primeira-ministra Margaret Thatcher e do presidente Ronald Reagan.

Sobre esse modelo de mudança na administração pública, Ferlie et al. (1999) *apud* Matias-Pereira (2010, p.90-91) apontam a existência de quatro modelos relacionados à NPM. São eles: impulso para a eficiência; downsizing e descentralização; busca da excelência e orientação para o serviço público. As características que definem esses modelos estão elencados no quadro 4:

<b>Modelo</b>	<b>Características</b>
Impulso para a Eficiência Palavra-chave: Eficiência	Exacerbação de controles financeiros; Parametrização de serviços públicos; Enfoque na capacidade de resposta; Incremento da produtividade; Eficiência crua.  Desenvolvido nos anos 1980, incentivou reformas institucionais como a desregulamentação do mercado e o controle de gastos e de desempenho.
Downsizing e Descentralização Palavras-chave: Minimalismo e Descentralização	Processos de Privatização; Redução da Hierarquia. Gerenciamento em redes e parcerias; Busca da qualidade; Cidadão = cliente.  Desenvolvido nos anos 1980 e orientado para a flexibilização organizacional, introduziu a gestão por mercados e a prestação flexível de serviços.
Busca da Excelência Palavras-chave Gerencialismo e Democracia	Enfoque no cidadão-usuário; Incorporação substantiva da participação política; Desconcentração do poder e Aprendizagem Social; Efetividade.  Contemporâneo aos dois primeiros modelos, surgiu como rejeição ao "Impulso para a Eficiência", visto que enfatizou a mudança cultural, a administração participativa e o desenvolvimento organizacional.
Orientação para o Serviço Público Palavras-chave: Efetividade e controle social	Ajuste estrutural; Privatização; Reengenharia; Contabilidade gerencial; Equilíbrio fiscal; Qualidade dos serviços públicos; Enfoque no cidadão; Governo eletrônico; Transparência administrativa; Controle Social; Enfoque no Resultado; Sustentabilidade; Democracia Participativa; Cooperativismo; Solidariedade e Ação coletiva.  Seu enfoque principal é a cidadania e não apenas o consumo de serviços públicos, com um deslocamento para a dimensão política da gestão, valorizando questões como transparência, participação, equidade e justiça.

**Quadro 4 - Quadro resumo das características dos quatros modelos identificados com a NPM**  
Fonte: A autora, com base em Matias-Pereira (2010) e Paula (2005).

As características elencadas no quadro 4 permitem inferir, não obstante os elementos próprios de cada um dos modelos, que o alinhamento está em direcionar a gestão pública para a eficiência (na busca pela celeridade das respostas), para a eficácia (na busca pela qualidade dos serviços) e para a efetividade (na busca pela sustentabilidade das políticas públicas).

### 2.2.1 Administração Pública Gerencial no Brasil

Em que pese a reforma do Estado no Brasil ter iniciado em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, no governo de Fernando Henrique Cardoso, tentativas de reformas administrativas já tinham sido anteriormente implementadas.

Nesse diapasão, Paula (2005) identifica três elementos que impulsionaram as reformas no Brasil: o primeiro relacionado ao esgotamento do modelo patrimonialista e a forma de condução autoritária do Estado e da Administração Pública; o segundo elemento, alinhado à crise do nacional-desenvolvimentismo e à ascensão do desenvolvimento dependente e associado entre o setor público e o privado; e o terceiro elemento vinculado à visão dos organismos financeiros internacionais e ao Consenso de Washington.

Nesse passo, a autora concede que a reforma gerencial, proposta em 1995, foi o desdobramento do ajuste estrutural da economia que teve início no governo de Fernando Collor de Mello, em 1990, com a adesão às recomendações do Consenso de Washington, aliado às crescentes críticas do movimento neoliberal daquele governo, que promoveu o desmonte do Estado e das políticas sociais, forçando a aliança social-liberal a migrar para a esfera da terceira via. A terceira via sugere que é possível combinar solidariedade social com uma econômica dinâmica (GIDDENS, 2001, p.15).

Assim, a resposta brasileira à crise administrativa dos anos 1980 iniciou-se antes dos anos 1990. Entretanto, a substituição do modelo burocrático pela administração pública gerencial, como proposta de emenda constitucional e com enfoque, nas palavras de Bresser-Pereira (1996), "na descentralização política, na

eficiência do serviço público, na delegação de autoridade e na cobrança por resultados", nasceu em 1995, sob a inspiração do gerencialismo britânico, apropriando-se dos princípios da *New Public Management* (NPM) ou Nova Gestão Pública (NGP).

A reforma britânica, que deu influxo à reforma no Brasil, tinha por objetivo, de acordo com Jenkins (2006): diminuir o Estado, reduzir seu custo, atenuar a influência do Estado na economia e introduzir o setor privado no serviço público.

Para o autor, foram decisivos na reforma do Reino Unido: i) a delegação de decisões ao nível decisivo; ii) a implantação de um sistema de informação gerencial, que permitiu um maior controle sobre os gastos e a identificação de melhores formas de empregar o dinheiro; iii) a terceirização de serviços de menor importância (segurança, limpeza, etc); e iv) a introdução de agências executivas que operavam mediante contratos firmados com o governo, encarregadas da implementação das políticas públicas.

Diante desses aspectos, pode-se inferir, com base em Matias-Pereira (2010, p.92), que a NPM ou NGP pressupõe aplicar nas organizações públicas os modelos de gestão oriundos da iniciativa privada e os conceitos de administração estratégica, ao mesmo tempo em que defende que os agentes públicos devem se comportar como novos empresários e empreendedores.

Já no que concerne aos objetivos primordiais da reforma do estado brasileiro, Matias-Pereira (2008) afirma que essa teve como finalidade manter equilibradas as contas públicas e elevar a capacidade de ação estatal.

Para atender a esses objetivos e ao apregoado pela reforma gerencial, em 1998, através da Emenda Constitucional nº 19, dispositivos constitucionais foram alterados, com novas diretrizes que orientavam a gestão administrativa.

Destacam-se como significativas as inserções relacionadas: i) à incorporação ao texto da CF do princípio da eficiência junto aos demais princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (artigo 37); ii) ao direito concedido ao cidadão de acesso às informações relativas aos atos do governo (artigo 37, § 3.º, inciso II); iii) ao direito de realizar reclamações quanto à prestação de serviços públicos em geral; e iv) ao direito de representar contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na Administração Pública (artigo 37, § 3.º, inciso I).

São igualmente importantes os acréscimos relativos à previsão de limites com despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados e dos Municípios (artigo 169); e a ampliação da autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta através de contrato que discipline metas de desempenho para o órgão ou entidade (artigo 37, §8.º).

Entretanto, apesar do esforço realizado pelo governo e das novas normativas constitucionais, a reforma administrativa no Brasil teve trajetória falha e incompleta.

A principal crítica à reforma está relacionada com o seu caráter supostamente instrumental e procedimental, que não alcança uma democracia que se realize também na esfera sociopolítica.

Paula (2005), ao realizar uma análise crítica sobre os pressupostos em que se sustentou a reforma gerencial brasileira, argumenta que o controle social, a proposta de dimensão sociopolítica e o caráter democrático de participação representativa e direta dos cidadãos nos assuntos públicos, configuraram uma idealização que não conseguiu se firmar na realidade.

A autora alega que apenas houve uma flexibilização da burocracia, porém, a administração pública gerencial no Brasil permanece se sustentando na centralização do poder e no idealismo tecnocrático.

Nesse sentido, Matias-Pereira (2010) afirma que as reformas foram realizadas em cima de uma estrutura inacabada e cheia de lacunas. Segundo o autor a condução e a idealização da reforma fracassou: por falta de mecanismo de coordenação política; pela colocação de inúmeras propostas desarticuladas e incoerentes; e, a maior de suas falhas, pela falta de vontade política.

Por esses motivos, a administração pública gerencial no Brasil resultou em uma concepção limitada de democracia, abrindo espaço para a ascensão de uma nova vertente de reforma e gestão do Estado: a vertente societal, que busca integrar em um nível discursivo e prático a administração e a política. São exemplos de espaços que promovem essa vertente: os fóruns temáticos, os conselhos gestores de políticas públicas e o orçamento participativo (PAULA, 2005, p.149).

Pode-se concluir, do exposto pela autora, que permanece constante a busca por mudanças que explicitem e viabilizem os mecanismos de responsabilização

(*accountability*) dos agentes públicos, bem como, alinhem os valores de eficiência, eficácia e efetividade às políticas públicas, e que aproximem os cidadãos da tomada de decisão política, visto que esses elementos ampararam até aqui a proposição das reformas do Estado e da Administração Pública.

Conhecer as características que sustentam as constantes mudanças na Administração Pública ajuda a compreender a necessidade permanente de reorganização do Estado, na busca pelo perfeito exercício de suas funções, dado que as reformas perseveram ainda hoje.

Nessa perspectiva fortalecer a governança estatal, isto é, a capacidade do Estado de gerenciar com efetividade e eficiência, tendo o cidadão como seu principal acionista e beneficiário, é o objetivo principal da instituição de novos modelos gerenciais de administração governamental.

### 2.2.2 Governança: da Corporativa à Aplicada no Setor Público

De início cumpre salientar, com base em Bhatta (2003, p.5-6) *apud* Matias-Pereira (2010, p.11) que "a governança trata da aquisição e distribuição de poder na sociedade, enquanto a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas".

A diferença entre essas duas conceituações parte da perspectiva sob a qual a governança é observada, se sob a ótica da ciência política (relações de poder) ou se sob a ótica da ciência econômica (teoria da agência).

A principal assertiva relacionada à governança na Administração Pública, sob a ótica da ciência política, é que essa está voltada à participação da sociedade nos diferentes momentos de desenvolvimento das políticas públicas e devota especial atenção à gestão dos mecanismos de controle sobre a atuação dos gestores públicos.

Matias-Pereira (2010, p.92) registra que o termo governança se identifica com:

Uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, tendo como objeto a ação conjunta, implementadas de forma eficiente, eficaz e efetiva, com transparência e ética, e compartilhadas pelo Estado, pelo setor privado, terceiro setor e pela sociedade civil, na busca de desenvolver ações e medidas inovadoras para resolver os problemas sociais e gerando oportunidades de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os seus integrantes.

Assim, sob a dimensão política, a essência da governança pública está relacionada à forma como se processa a relação entre a esfera pública, a esfera privada e a sociedade civil, na organização e gerência da coisa pública. Nessa linha a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2002) define governança como "o exercício da autoridade política, econômica e administrativa necessária para gerir os assuntos de uma nação".

Tratando, mais especificamente, de controle, eficiência e eficácia na gestão de recursos públicos, e, ainda, do respeito dos indivíduos e do poder público às instituições que governam um país, o Banco Mundial (2013) conceitua governança como:

As tradições e instituições pelas quais a autoridade de um país é exercida para o bem comum. Isso inclui (i) o processo pelo qual aqueles que têm autoridade são selecionados, monitorados e substituídos, (ii) a capacidade do governo de gerir eficazmente os seus recursos e implementar políticas sólidas, e (iii) o respeito dos cidadãos e do Estado para as instituições que governam as interações econômicas e sociais entre eles.

Segundo Milani e Solinís (2002):

Os aspectos frequentemente evidenciados na literatura acadêmica sobre a governança estão relacionados: à legitimidade do espaço público em constituição; à repartição do poder entre aqueles que governam e aqueles que são governados; aos processos de negociação entre os atores sociais e à descentralização de autoridade e das funções ligados ao ato de governar.

Com base nesses conceitos é possível concluir que a governança diz respeito a uma transformação da função estatal que coloca à disposição da sociedade, por meio da legitimação e ampliação do espaço público, práticas que visam balancear a distribuição de poder, reforçando os mecanismos de participação do cidadão e da esfera privada na gestão pública.

Para sintetizar essas relações recorre-se mais uma vez a Matias-Pereira (2010), dado que para o autor a governança trata da transição de um estado gestor hierárquico para o estado inteligente-mediador-indutor, que atua de forma interativa e articulada com a sociedade e as organizações empresariais, por meio de parcerias estratégicas entre Estado, mercado, redes sociais e comunidades.

De fato, argumenta Matias-Pereira (2010), os novos modelos de gestão pública transformam: um Estado tradicional produtor do bem público em um ente que serve à garantia da produção do bem público; um Estado provedor solidário do bem público em um ente mediador e estimulador que coordena outros atores a produzirem com ele; um Estado gestor em um Estado cooperativo que trabalha em parceria com outros atores.

Com efeito, discorrido sobre a governança na perspectiva política, passe-se a conceituar governança sob a ótica econômica, que se orienta, de acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2013), nas boas práticas da governança corporativa, que "convertem princípios, em recomendações objetivas, alinhando os interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando o seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade."

Assim, estabelecer formas de relacionamento que ajustem os deveres e as obrigações, e minimizem os custos associados às divergências entre agentes e principais, é o objetivo principal da governança corporativa.

Essa relação entre delegado e delegante é mediada por acordos, ainda que tácitos, entre as partes, dos quais derivam deveres e obrigações.

Entretanto, a interação entre esses atores nem sempre é harmoniosa, considerando a pluralidade de interesses envolvidos. Os conflitos e os problemas derivados dessa relação, em que os interesses dos acionistas não coincidem com os interesses do gestor, são tratados pela teoria da agência.

Segundo Matias-Pereira (2010, p.178), a teoria da agência "lida com o relacionamento contratual entre o principal e o agente, em que o agente serve ao principal, conforme as condições estabelecidas em contratos".

Nesse sentido, a governança corporativa está relacionada à redução dos problemas de agência numa corporação, por meio da adoção das melhores ferramentas que permitam alinhar os interesses dos agentes (gerentes e

administradores) aos interesses dos acionistas, de modo a minimizar os custos derivados desse problema e aumentar o valor da corporação (SLOMSKI *et al.*, 2008, p.25).

O alinhamento desses interesses dá-se pela interação de um conjunto de princípios que se materializam em práticas e instrumentos, que permeiam a ação dos agentes em todos os níveis da organização. O quadro 5 faz uma síntese dos princípios básicos que norteiam a governança corporativa:

<b>Princípios</b>	<b>Síntese</b>
Transparência	A estrutura de governança corporativa deve garantir a oportuna e precisa divulgação sobre todas as questões relevantes referentes à corporação, incluindo a situação financeira, desempenho, propriedade e governança da empresa.
Equidade	A estrutura de governança corporativa deve assegurar justo tratamento a todos os acionistas.
Prestação de Contas	A estrutura de governança corporativa deve assegurar a estratégica orientação da empresa, o controle eficaz da gestão pela diretoria e a prestação de contas da diretoria para a empresa e os acionistas. A estrutura de governança corporativa deve ser consistente com o Estado de Direito e articular claramente a divisão de responsabilidades entre as diferentes autoridades de supervisão, regulamentação e execução.
Responsabilidade Corporativa	A estrutura de governança corporativa deve reconhecer os direitos das partes interessadas, estabelecidas por lei ou por acordos mútuos, e incentivar a cooperação ativa entre empresas e partes interessadas na criação de riqueza, emprego e sustentabilidade financeira das empresas.

**Quadro 5 - Princípios Básicos da Governança Corporativa**

**Fonte:** A autora, baseada na Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento - OCDE e no IBGC.

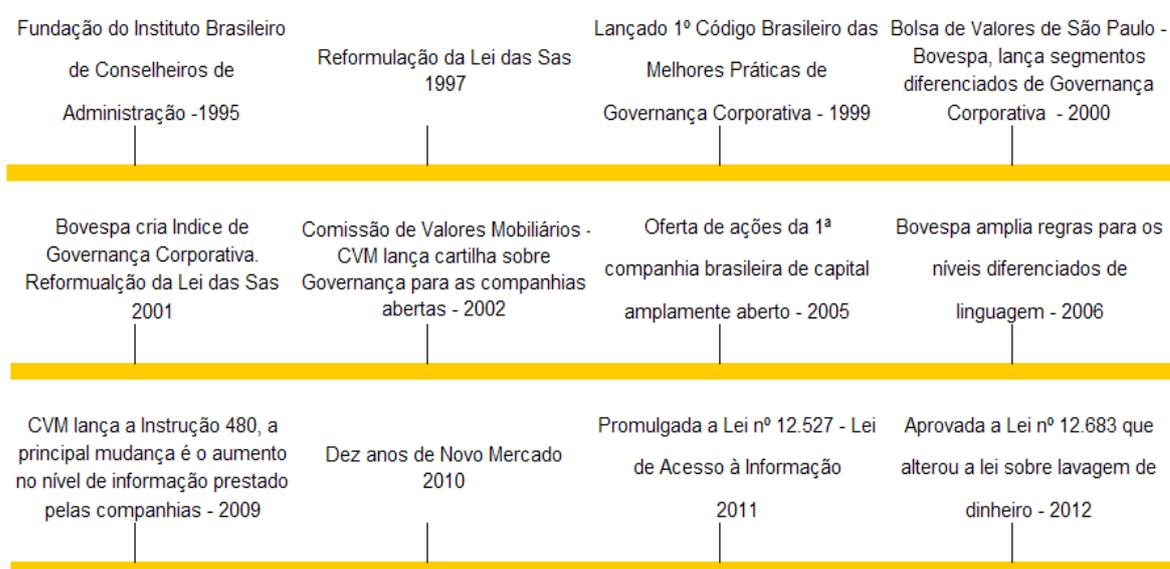
Os princípios elencados no quadro 5 nortearam os eventos importantes à construção e desenvolvimento da governança corporativa no Brasil e são destacados na Figura 2, com base na linha do tempo do IBGC (2013).

O Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração foi criado com a intenção de fundar um organismo que viesse a colaborar com a alta gestão das organizações brasileiras. Em 1999 transformou-se no Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC, que se tornou referência da difusão das melhores práticas de governança na América Latina (IBGC, 2013).

As reformulações da Lei das Sociedades Anônimas - SAs em 1997 e em 2001, além de adequar a legislação brasileira às normas internacionais, trouxeram alterações importantes em relação à responsabilidade das empresas quanto à

transparência e à publicidade, favorecendo também a dispersão acionária do mercado de capitais, tornando-o acessível ao pequeno investidor (VIEIRA; MENDES, 2004).

Já os níveis de governança corporativa instituídos pela Bolsa de Valores de São Paulo - BOVESPA foram estabelecidos para as empresas que aderissem a determinadas normas de conduta. Os padrões determinam graus diferentes de governança, partindo do menor para o maior, na seguinte sequência: Nível 1, Nível 2 e Novo Mercado (VIEIRA; MENDES, 2004).



**Figura 2 - Desenvolvimento da Governança Corporativa no Brasil**

Fonte: A autora, baseada no IBGC (2013).

A par do estabelecido até aqui, infere-se que a governança corporativa é um mecanismo dentro de um processo maior de competitividade das empresas diante de um mundo globalizado, no qual os acionistas encontram-se dispersos e necessitam tomar decisões com base em informações que garantam a maximização de seus interesses.

Expostas as noções relativas à governança corporativa na iniciativa privada, pode-se verificar a perfeita transposição de seus conceitos e instrumentos para a gestão pública, sob a perspectiva do Estado (agente) e do cidadão (principal).

No âmbito da governança corporativa aplicada ao setor público a analogia com a teoria da agência é verificada quando o agente tem acesso a um número irrestrito e tempestivo de informações, enquanto o principal possui dificuldade em

observar plenamente a ação do agente. Da associação desses elementos deriva a assimetria de informação e a desvantagem para o cidadão na sua relação com o Estado, como observa Slomski (2009, p.34):

No Brasil, o cidadão delega, via eleição, ao gestor eleito a gerência da entidade como um todo. Este, por sua vez, delega áreas da entidade a ministros ou secretários de Estado. Estes delegam subáreas da entidade aos diretores que, por fim, delegam funções aos servidores públicos. Como consequência, por não ser possível monitorar todas as atitudes dos agentes, haverá assimetria informacional.

Essa opinião é reforçada por Torres (2007, p.156) quando declara que "o aspecto da assimetria de informação manifesta-se também de várias maneiras, todas importando em comportamentos políticos diferenciados e necessariamente desiguais".

Nesse diapasão, para reduzir os conflitos e os custos decorrentes dessa relação, a governança corporativa aplicada ao setor público explicita novas formas de administração e de gestão de políticas públicas.

Assim, a governança corporativa aplicada ao setor público trata da administração das instituições públicas por meio dos princípios que regem a governança corporativa no setor privado. Com efeito, Camargo (2010, p.32-33) argumenta que:

Fundamentos como a transparência, o dever de prestar contas, a equidade, a responsabilização dos agentes, o estrito cumprimento das leis e a ética são preceitos previstos na Constituição Federal ou em outros diplomas legais e regem o comportamento do administrador público na maioria dos regimes democráticos de direito.

Exemplifica essa colocação o arcabouço normativo que envolve a administração financeira do Estado, que prevê o funcionamento de um sofisticado mecanismo de governança corporativa, cujo objetivo é a proteção dos interesses do cidadão (CAMARGO, 2010, p.21).

À luz desses autores observa-se que os princípios primordiais sobre os quais repousam as atuações da Administração Pública e da governança corporativa, alinham-se e se transportam de uma esfera para outra, conforme se destaca no quadro 6.

<b>Princípios Básicos da Governança Corporativa</b>	<b>Princípios Constitucionais Aplicados à Administração Pública</b>	<b>Alinhamento dos Princípios Básicos da Governança Corporativa e dos Princípios Constitucionais</b>
Equidade	Legalidade Impessoalidade	Só é permitido fazer o que a lei autoriza, assim, protege o cidadão contra abusos, desmandos, favorecimentos e injustiças, ensejando a legitimação dos atos praticados pela Administração Pública.
Prestação de contas Transparência	Publicidade	Assegura que os administrados tenham conhecimento pleno das atividades praticadas pelo poder público, munidos das informações necessárias, para exercer sua participação na administração pública.
Responsabilidade Corporativa	Moralidade Eficiência	Moralidade administrativa implica na boa gestão da coisa pública. A administração deve atuar de forma célere e eficaz, estabelecendo prioridades ante os escassos recursos públicos sobre a gestão do agente público.

**Quadro 6 - Princípios básicos da Governança Corporativa e Princípios Constitucionais da Administração Pública no Brasil**

**Fonte: A autora, baseada em Camargo (2010).**

Percebe-se, pelo contido no Quadro 6, que se configuram válidos para o setor público critérios semelhantes aos da governança corporativa, uma vez que os princípios básicos empregados nessa forma de gestão, quando confrontados com os princípios constitucionais a que está submetida a Administração Pública, mostram-se totalmente aplicáveis à esfera pública.

Além das similitudes com a governança corporativa, os elementos da boa governança pública também alinham ética, transparência, controle social e responsabilidade em prestar contas. Neste sentido Camargo (2010, p.33) acrescenta que:

Sob qualquer prisma que se observe a relação entre o Estado e seus cidadãos, não é possível negligenciar quanto a prestação de contas ampla e transparente por parte dos agentes públicos, a fim de que se possibilite avaliação sobre o desempenho dos gestores públicos, norteados a ação estatal para o bem público, com eficácia e eficiência.

Assim, a boa governança pública, quando aplicada sob a perspectiva financeira e orçamentária, revela que a prestação de contas dos agentes públicos permite proteger os interesses dos governados quanto aos recursos que financiam a atividade estatal, ao mesmo tempo em que responsabilizam seus executores.

A prestação de contas é definida pelo International Federation of Accountants -IFAC como:

Um processo através do qual as entidades do setor público, e os indivíduos dentro delas, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a sua gestão de fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, e se submetem ao escrutínio externo apropriado.

O mesmo IFAC avalia que os esforços do Executivo para demonstrar a responsabilidade geralmente começam com um relatório financeiro adequado, o qual, no pleno cumprimento das normas de contabilidade, aumenta a responsabilidade financeira do gestor público, pois contribui para a confiabilidade, a consistência e a transparência das informações financeiras, elementos essenciais à boa e regular prestação de contas.

Nessa perspectiva, para ao menos minimizar os efeitos da possível malversação da utilização do aparato estatal, cabe ao agente público, no exercício de sua autoridade para concretizar o bem público, pautar suas ações pelos princípios constitucionais que regem a Administração Pública, e que se coadunam com os princípios da boa governança pública, partindo do entendimento que a função do agente público é criar valor para a sociedade por meio do resultado de suas ações.

### 2.2.3 Agente Público - Poderes e Deveres

Preliminarmente, faz-se necessário lembrar que nem todos os que exercem uma função pública possuem vínculo empregatício com o Estado.

Nesse sentido, é relevante a afirmação de Freire (2006), quanto à necessidade de adoção da expressão agentes públicos para designar as pessoas que exercem função pública, dividindo-os em três naturezas: agentes políticos, servidores públicos e particulares em colaboração com o Poder Público.

Assim, o termo agente público será utilizado preferencialmente neste trabalho no sentido empregado pelos autores.

O agente público, pessoa legalmente instituída para dirigir negócios públicos, reveste-se da autoridade da Administração Pública para realizar seu trabalho, a partir de interesses de terceiros, ou seja, da sociedade.

Portanto, suas ações devem pautar-se pelas normas constitucionais obrigatórias, que estabelecem os princípios da Administração Pública e, por conseguinte, os deveres e poderes do agente público.

Os poderes de que se utiliza o agente público no desempenho de suas funções classificam-se, como afirma Madeira (2010), em vinculado e discricionário, a depender da sua maior ou menor liberdade de ação. Segundo Bitencourt Neto (2005, p.100) "discricionariedade significa liberdade de opção entre várias soluções, todas juridicamente válidas".

Fuhrer e Fuhrer (2002) elencam como poderes administrativos o poder hierárquico, composto por graus ou escalões na esfera interna da administração; o poder disciplinar, que se relaciona com o poder hierárquico e que tem por fim a aplicação de punição ao agente infrator; o poder regulamentar, que dá aos chefes dos executivos a faculdade para regular a lei por decreto e, finalmente, o poder de polícia, que visa o controle estatal, por meio de normas e regulamentos, sobre as atividades e interesses individuais.

Em relação aos poderes dos agentes públicos, esses são, na perspectiva de Madeira (2010, p.67), irrenunciáveis, visto que não lhes pertencem e apenas lhes são concedidos para realizar o bem público:

Os poderes político e administrativo são outorgados ao agente público para prevalecer o superior interesse público estabelecido na Constituição e desdobrado em níveis de menor generalidade e abrangência nas leis aprovadas pelo Poder Legislativo sobre a eventual resistência oposta por pessoas ou grupos. Desde o momento de sua investidura em cargo ou função pública, a autoridade política ou administrativa fica automaticamente obrigada a agir, com os meios ao seu alcance, exercendo os poderes que lhe foram atribuídos para concretizar o bem público.

Neste sentido, e não poderia ser diferente, o agente público está obrigado, em toda a sua atividade funcional, aos mesmos princípios constitucionais a que está submetida a Administração Pública. Esses princípios estão elencados no artigo 37 da Carta Magna: "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência."

Discorre-se no quadro 7, para melhor esclarecimento, sobre os princípios aos quais está obrigado o agente público por dever constitucional.

Existem, ainda, outros princípios que, embora não explicitados pela Constituição, também condicionam a ação dos agentes públicos.

É relevante, nesse sentido, a ilustração de Carvalho (2008) quando assevera que distintos princípios podem ser extraídos de forma implícita do texto constitucional. Entre eles: o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado (os interesses da Administração Pública se sobrepõem aos dos particulares, quando com estes for incompatível); o princípio da finalidade (o ato administrativo deve ser praticado com o objetivo de realizar a finalidade prevista em lei) e o princípio da razoabilidade (deve haver ponderação na realização do ato administrativo discricionário, com base em um senso médio de racionalidade).

Princípios	Concepção
Legalidade	<p>O princípio da legalidade significa que toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei. Não o sendo, a atividade é ilícita (FREIRE, 2006, p.96).</p> <p>O agente público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum e deles não pode afastar-se ou desviar-se, sob pena de praticar ato inválido (BRANCHIER; DAHER; TESOLIN, 2006, p.44).</p>
Impessoalidade	<p>Nada mais é que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe que o administrador tenha seus atos voltados, exclusivamente, para o interesse público (FREIRE, 2006, p.97).</p> <p>A autoridade de um agente político ou administrativo é prerrogativa da função pública exercida, corresponda a um cargo ou não (MADEIRA, 2010).</p>
Moralidade	<p>Deve o administrador público agir com boa-fé, fidelidade à verdade, respeito a toda pessoa humana, sem causar danos a quem quer que seja, sem dilapidar o patrimônio público, não se utilizando do cargo ou função apenas para benefício próprio ou para extrair vantagens egoístas (MADEIRA, 2010).</p> <p>A moralidade administrativa indica correto uso de competências, dentro do padrão moral-administrativo vigente, para a obtenção da finalidade pública (BITENCOURT NETO, 2005, p.102).</p>
Publicidade	<p>Exige ampla divulgação dos atos praticados pela Administração, de forma a dar transparência a estes atos, ressalvadas as hipóteses nas quais a lei admite o sigilo (FREIRE, 2006, p.98).</p> <p>É a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos (BRANCHIER; DAHER; TESOLIN, 2006, p.45).</p>
Eficiência	<p>Impõe-se a todo administrador público, para que desempenhe suas funções com prestação, perfeição e rendimento funcional (MADEIRA, 2010).</p> <p>Determina ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabe ao Estado alcançar (FREIRE, 2006).</p>

**Quadro 7 - Princípios constitucionais da Administração Pública no Brasil**

Fonte: A autora.

Branchier, Daher e Tesolin (2006), na linha de Carvalho, discorrem que os deveres e os poderes do agente público são aqueles expressos em lei, os impostos pela moralidade administrativa e os exigidos pelo interesse da coletividade. Dentro desse propósito, acrescentam, além dos explicitados pela Constituição, o poder-dever de agir, o dever de probidade e o dever de prestar contas.

Seguindo essa ordem, o agente público, na qualidade de administrador de bens e interesses públicos, deve exercer seus poderes de forma a cumprir seu dever para com a sociedade, sem praticar atos que gerem enriquecimento ilícito, causem prejuízo ao erário ou violem os princípios da administração, respondendo por seus atos perante a essa mesma sociedade, que é elemento de elo entre indivíduo e Estado.

Acima de tudo, pode-se inferir que os meios de que se utiliza o Poder Público para realizar o bem comum não lhe pertencem, sendo ele mero gestor de recursos que pertencem à sociedade. Desta forma, no exercício de sua função pública, os agentes devem ter seus atos controlados quanto à legalidade e à finalidade.

Destarte, controlar a legalidade e a finalidade das ações empreendidas pelo poder público, bem como dos valores utilizados para custear essas ações, é reflexo da necessidade natural de comprovação do bom uso dos recursos públicos aos detentores de sua titularidade. Tal comprovação ocorre por meio de um processo de prestação de contas, ordenado de forma a permitir a fiscalização da aplicação dos recursos públicos e resguardar o agente executor.

### 2.3 O CONTROLE NO SETOR PÚBLICO

O dever de prestar contas compreende a responsabilidade dos gestores públicos e busca comprovar e dar conhecimento, por meio da apresentação das contas públicas, da boa e regular utilização dos recursos públicos, o que, evidentemente, demanda controle e fiscalização dos atos do Estado.

De acordo com Bresser-Pereira (1998, p.139) "toda sociedade, para se coordenar, usa um conjunto de mecanismos de controle ou de coordenação". Para o

autor, sob um critério institucional, existem três mecanismos de controle essenciais: o Estado, o mercado e a sociedade civil.

Considerando que para o objeto deste estudo interessa, conforme leciona Bresser-Pereira (1998), o controle jurídico-legal, exercido pelo Estado, e o controle político-democrático, realizado pela sociedade civil, será enfatizado, apenas, o contexto em que esses atuam.

A ideia de controle sobre os atos e as contas da Administração Pública não é nova. Já em 1789, a declaração dos direitos dos homens e dos cidadãos, documento inspirado pela Revolução Francesa, trazia em seu artigo 15 que: [...] "a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração".

Na verdade, a relação entre o Estado e a sociedade, particularmente quanto ao exercício da cidadania, pressupõe não apenas direitos e deveres perante ao Estado, mas também uma maior interação e participação na administração governamental, sob a égide da soberania popular, conforme Artigo 1.º, Parágrafo único, da CF, *in verbis*:

Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Assim, visto que por força constitucional em muitos momentos o povo se faz representar no exercício de seu poder, a prestação de contas é condição inerente a todo aquele que exerce, em qualquer dos poderes, a expressão da vontade popular. Nessa linha, Young (2006, p.151) defende que:

Na qualidade de um relacionamento prolongado entre os eleitores e seus agentes, a representação oscila entre momentos de autorização e de prestação de contas: é um ciclo de antecipação e retomada entre os eleitores e o representante, no qual seus discursos e ações devem carregar vestígios de um momento a outro.

Diante do colocado, torna-se importante conhecer quem fiscaliza e controla a aplicação do dinheiro público. Obtém-se resposta em Di Pietro (2001, p.735) que atenta: "no exercício de suas funções, a Administração Pública sujeita-se a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos".

Em complemento, Lima (2008, p.6) observa que "com respeito ao posicionamento do órgão controlador, o controle classifica-se em: interno e externo".

A atual CF em sua Seção IX - Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, estabelece no artigo 70 a obrigatoriedade da prestação de contas para todas as pessoas físicas ou jurídicas que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, valores e bens públicos, bem como indica quem exerce o controle e de que forma, *in verbis*:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19 de 1998).

Os responsáveis pelos controles, interno e externo, estão melhor caracterizados na CF de 1988 na forma dos seus artigos 71, *in verbis*: "Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União." e 74, *in verbis*: "Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno".

Outro importante ordenamento jurídico que relaciona a prestação de contas e os órgãos de controle é a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. O seu artigo 54 estabelece que os Relatórios de Gestão Fiscal dos titulares dos Poderes e dos órgãos serão assinados também pelos responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno. Já o artigo 56 explicita:

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

Soma-se a essas determinações legais, a norma de direito financeiro, Lei n.º 4.320/1967, que normatiza, para todos os entes da Federação, "a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal". O controle abrange os institutos dispostos no artigo 75, *in verbis*:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Os demais artigos referenciados ao controle da execução orçamentária na Lei n.º 4.320/67, disciplinam, quanto ao controle interno, que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, e que a verificação da legalidade da execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Como o próprio nome sugere, o controle prévio possui ação preventiva e, portanto, antecede a conclusão do ato. Possui a finalidade de prevenir durante o percurso, ações ilícitas, irregulares ou impróprias. Enquanto o controle concomitante atua em tempo real, no momento em que a Administração pratica o ato, ou imediatamente após, ou seja, durante a fiscalização, do monitoramento ou do acompanhamento dos atos da Administração Pública. O controle subsequente ou corretivo é realizado após a prática do ato controlado. Sua finalidade é de rever os atos praticados, com o intuito de corrigir eventuais defeitos, proceder sua anulação ou confirmar sua eficiência (PALUDO, 2012, p.333).

Quanto ao controle externo, a Lei n.º 4.320/67 estabelece que o Poder Legislativo verificará o cumprimento do orçamento e a guarda e emprego de recursos públicos, cabendo ao Poder Executivo a obrigatoriedade de prestar contas anuais ao Poder Legislativo.

Com essas observações, constata-se que a legislação brasileira, claramente, estabelece os mecanismos de controle em duas esferas distintas: mediante controle externo e interno.

O controle externo é aquele exercido por poder díspar daquele que realiza a ação administrativa, legitimando-se, nesse momento, a interferência de um poder exercido sobre o outro. Quanto a isso Lima (2008, p.2) assevera que:

Somente com a distinção de atribuições entre Executivo, Legislativo e Judiciário, pode-se, a rigor, falar de um controle externo. O controle é externo porque realizado, de forma independente, por outro poder, distinto daquele responsável pela execução das atividades administrativas suscetíveis de controle [...] o controle externo é atribuído ora ao poder legislativo, ora ao poder judiciário, de vez que as principais funções estatais de realização de políticas públicas são de responsabilidade do Poder Executivo.

Em relação ao controle interno, objetivamente, Lima (2008) define como aquele em que o agente controlador integra a própria administração objeto do controle, e que se refere tanto ao sistema de controle interno propriamente dito, como aos controles administrativos, inclusos, entre outros, os recursos administrativos e o controle hierárquico.

Ainda em relação ao controle externo, Lima (2008) prossegue, admitindo que a posição de exterioridade caracteriza três hipóteses de controle: o jurisdicional, o político e o técnico.

Leciona também o autor que o controle jurisdicional da Administração é exercido pelos Poderes Judiciários, nas esferas Federal e Estadual. São instrumentos para o seu exercício, entre outros, a ação popular, a ação civil pública, o *habeas corpus* e o *habeas data*. Já o controle político é exercido pelo Poder Legislativo, sendo sua ferramenta mais conhecida as comissões parlamentares de inquérito.

Para o exercício do controle externo, por força constitucional, compete ao Congresso Nacional, com auxílio dos Tribunais de Contas, a fiscalização das contas de todos aqueles que arrecadem, apliquem ou guardem dinheiro, bens e valores públicos, e, como visto, cabe, ainda, ao Legislativo o controle político da Administração Pública. Nesse passo Faria (2007, p.677) disciplina que:

O controle legislativo ou parlamentar divide-se em duas espécies: a) político e b) orçamentário, financeiro, contábil, patrimonial e de pessoal. O controle político é exercido diretamente com a participação das duas

Casas Legislativas, em conjunto ou separadamente. Já o controle financeiro e orçamentário é exercido com a colaboração do Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar do Poder Legislativo, nos termos da Constituição da República.

Quanto aos principais objetivos do controle interno, esses estão destacados na Instrução Normativa n.º 01, de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, quando essa disciplina que o Sistema de Controle do Poder Executivo Federal visa "à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial".

A mencionada instrução estabelece que a fiscalização ocorre por meio das técnicas da auditoria e fiscalização e suas atividades incluem, ainda, orientação, acompanhamento e avaliação.

Faz-se no quadro 8 um resumo do exposto até aqui, acerca das atribuições das instituições de controle no setor público, que abrange o dever de prestar contas dos agentes públicos.

Executivo		Legislativo		Judiciário
Controle sobre os atos da própria administração		Controle sobre os atos do Executivo		Controle sobre atos ilegais de qualquer dos poderes
<b>Controles Internos da administração</b>		<b>Controle externo da administração</b>		<b>Controle jurisdicional</b>
Controle interno administrativo	Controle interno gerencial	Controle político	Controle técnico	<i>Habeas corpus, Habeas data, Mandado de injunção, Mandado de segurança, Ação popular, Outros.</i>
Controle sobre atos da entidade pela própria entidade	Controle sobre atos da entidade por outra entidade	Controle sobre decisões políticas do Poder Executivo	Controle sobre atos da gestão dos recursos públicos	
Funções administrativas clássicas	Controladorias, Auditorias-Gerais, sistemas de controle interno	Legislativo	Corte de Contas e Comissões Orçamentárias de Fiscalização	Tribunais e Juízes

**Quadro 8 - Quadro resumo do papel das instituições de controle**

Fonte: Lima (2008, p.7), adaptado de Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p.29).

Finalmente, porém igualmente importante, visto que a obrigação legal do agente público em prestar contas tem origem na responsabilidade de delegação de poder, emanada pela sociedade, tem-se como parte essencial do controle externo, o controle social, como assevera Di Pietro (2001, p.735):

Embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele à medida que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo. A Constituição outorga ao particular determinados instrumentos de ação a serem utilizados com essa finalidade. É esse, provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública: o controle popular.

Sob a inspiração de Di Pietro será tratado o controle social neste trabalho, uma vez que o mesmo tem por norte a identificação de outros instrumentos de controle social, que embora não figurem de forma explícita na Constituição, derivam desta, na medida em que se impõem através dos demais direitos fundamentais previstos na Carga Magna.

Nota-se, do exposto, que o controle sobre os atos do Estado possuem esferas interdependentes: de um poder sobre o outro; do próprio poder sobre si mesmo e da sociedade sobre o Estado.

O agente público, ao realizar a gestão de recursos governamentais, assume a responsabilidade de prestar contas, atividade, essa indissociável do controle. Relacionam-se, então, de forma direta: responsabilidade, prestação de contas e controle.

Destarte, Araujo (2004) disciplina que a relação em que o delegante transfere responsabilidade ao delegado, a qual o delegado, ao aceitar, se compromete a informar ao delegante seu desempenho perante à responsabilidade que lhe é facultada, dá-se o nome de *accountability*.

Matias-Pereira (2010, p.25) define o termo *accountability* "como o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição pública das políticas públicas".

Pode-se dizer que a concepção de prestação de contas iguala-se à de responsabilização, como assevera Paludo (2012, p.147), uma vez que "a noção de *accountability* encontra-se relacionada com o uso do poder e dos recursos públicos, em que o titular da coisa pública é o cidadão, e não os políticos eleitos". Nessa mesma linha de raciocínio o autor acrescenta que o conceito de *accountability* pressupõe duas partes, sendo uma a que delega responsabilidade pelos recursos e a outra que assume a responsabilidade de geri-los.

Essa relação de co-responsabilidade coloca ao cidadão o direito e o dever de conhecer e opinar sobre a Administração Pública, a partir do controle da sociedade sobre as ações do Estado, conforme observa Matias-Pereira (2010, p.28), para quem o "controle social é o monitoramento e a fiscalização realizados pelos cidadãos em relação às ações e às aplicações de recursos públicos".

Consoante aos elementos constitutivos do Estado, tem-se que o cidadão, aquele que na linguagem grega "habita a cidade", é atributo de povo e expressão humana do Estado. Gallo (2003, p.32) define cidadão a partir da Antiguidade, afirmando que:

Para os gregos antigos, o político era aquele que participava dos negócios da *polis*. Quando a cultura grega foi assumida e difundida pelos romanos, que falavam latim, a polis virou *cive* em sua língua. É da palavra latina *cive* que se origina a palavra cidade, no português, e é também dela que vem a palavra cidadão. Portanto, cidadania é sinônimo de política no sentido grego, assim como, cidadão e político são a mesma coisa.

Como já visto alhures, o povo é elemento essencial à constituição do Estado e a ele pertence a titulação do poder, por meio da soberania popular. Nessa linha, Azambuja (2008) observa que o titular da soberania, do poder, é a nação, pois, como elemento humano do Estado, é nela que reside o poder, e é dela que emana o impulso vital que faz o Estado agir.

Considerando os verbos de ação que condicionam o texto dos autores, depreende-se que soberania, cidadania e responsabilidade requerem ativa participação, sem a qual não se configura o controle social. Essa ideia é enfatizada pelo governo federal no Brasil, através de seu portal de transparência, quando ensina que:

As ideias de participação e controle social estão intimamente relacionadas: por meio da participação na gestão pública, os cidadãos podem intervir na tomada da decisão administrativa, orientando a Administração para que adote medidas que realmente atendam ao interesse público e, ao mesmo tempo, podem exercer controle sobre a ação do Estado, exigindo que o gestor público preste contas de sua atuação.

Pode-se inferir que a forma e a extensão da participação da sociedade na Administração Pública no Brasil refletem seus respectivos momentos de transformações políticas, econômicas e sociais. É o que ensina Moroni (2005) ao afirmar que:

No fim da década de 1970 e no início da década seguinte, o movimento social retomou, mais enfaticamente, a questão da democratização do Estado, com a seguinte questão: *que mecanismos são necessários criar para democratizar o Estado e torná-lo realmente público?*

Segundo Moroni (2005), essa questão já trazia em seu bojo a avaliação de que a democracia representativa, via partidos e processo eleitoral, não era suficiente para a complexidade da sociedade moderna, sendo premente criar outros mecanismos de participação.

O autor também afirma que os movimentos sociais trazem para o processo constituinte a necessidade do controle social em cinco dimensões: formulação, deliberação, monitoramento, avaliação e financiamento das políticas públicas (orçamento público).

Cabe salientar, nesse processo de participação cidadã na construção da lei maior do país, que determina os instrumentos de viabilização da soberania popular, que a CF de 1988 assegurou uma série de garantias e direitos sociais e políticos, que não se limitam ao direito de votar e ser votado. Para Bittencourt Neto (2005, p.108):

A Constituição de 1988 veio a lume como verdadeiro receptáculo de anseios, esperanças e necessidades. Como tal recebeu, ao lado de generosos princípios fundamentais, verdadeira profusão de normas de caráter administrativo, traduzindo a expectativa geral de, em um só golpe, reconquistar os espaços retirados da sociedade no manejo do aparato público.

O complicador é que, embora os direitos políticos estejam constitucionalmente autorizados, de nada valem sem que exista vontade de torná-los um fato. Ademais, participação e tomada de decisão são expressões de realização do ser humano que, portanto, delas não se pode furtar, a menos que se deseje que outros modelem o rumo de seus interesses.

Destarte, Gallo (2003) atenta que ao decidir fazer algo, o ser humano deve considerar os seus interesses. Sendo o interesse o objetivo que a decisão poderá alcançar, e assim, o engajamento do público dar-se-á pelos interesses que estiverem em jogo.

Nesse contexto, os participantes da arena política são aqueles que ao representarem seus interesses, desempenham um papel e por isso se tornam atores políticos. Sobre essa denominação, Matias-Pereira (2010, p.25) pondera

que os atores possuem não apenas características diferenciadas, mas também distintas escalas de poder. Nas palavras do autor, o critério mais adequado para distinguir os participantes é "estabelecer quem tem alguma coisa em jogo na política em questão, ou seja, quem pode ganhar ou perder, quem tem seus interesses afetados pelas decisões que compõem a política".

O entendimento de Matias-Pereira (2010, p.25) sobre os participantes da arena política é que esses podem ser divididos em três categorias: atores políticos, públicos e atores privados. Os atores políticos são identificados como aqueles que têm alguma coisa em jogo em uma determinada política pública. Enquanto os atores públicos distinguem-se por exercerem funções públicas e por mobilizarem recursos associados a essas funções. São eles: os políticos e os burocratas. Já os atores privados são representados pelos empresários e pelos trabalhadores.

Embora na mesma obra Matias-Pereira (2010) afirme que os trabalhadores manifestam seu poder por meio de ações organizadas e coletivas, é importante frisar que o cidadão, de forma individual, também atua como sujeito político e não pode ser visto como participante se apenas engajado de forma organizada.

Destarte, Souza (2006, p.6) estabelece que "a política pública envolve vários atores e níveis de decisão, embora seja materializada através dos governos, e não necessariamente se restringe a participantes formais, já que os informais são também importantes".

Acerca dessa participação e prática cidadã, Gallo (2003, p.30) enfoca que:

A ação democrática consiste em todos tomarem conta do processo decisório sobre aquilo que terá consequência na vida de toda a coletividade. Quem pode dizer o que é bom para todos? Aquele mesmo que irá provar –o próprio ser humano. Se não de forma direta, pelo menos por meio de seus representantes, desde que ele se mantenha ativo e vigilante, acompanhando o trabalho daqueles que elegeu.

Essa vigilância ativa é instrumentalizada pelos mecanismos de participação e controle popular. Na visão de Bresser-Pereira (1998, p.141):

Nas sociedades primitivas e no patrimonialismo, o espaço público e privado eram confundidos; no capitalismo liberal, o espaço privado se separa do público e ganha autonomia; no capitalismo burocrático, o espaço público volta a crescer, mas de forma estatal; no capitalismo do século vinte e um o espaço público voltará a crescer, mas agora no plano não-estatal do controle social.

Sobre o que leciona Bresser-Pereira, nota-se que a CF de 1988, conhecida como a constituição cidadã, inseriu mecanismos que permitem a democracia direta e participativa, conforme estabelece seu artigo 14, ao descrever que "a soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos". Nesse mesmo artigo a CF coloca como instrumentos que viabilizam a soberania popular o: i) plebiscito; ii) o referendo e iii) a iniciativa popular.

Ainda em relação à CF de 1988, Matias-Pereira (2010, p.81) evidencia que o controle estatal pelo cidadão está consagrado em diversos trechos da Carta Magna, destacando os direitos de petição, de receber dos órgãos públicos informações de interesse geral e de denunciar aos Tribunais de Contas. Outras passagens da CF frisadas pelo autor referem-se aos remédios contra atos ilegais ou arbitrários da Administração Pública. São eles: o *Habeas Corpus*, o Mandado de Segurança, o *Habeas Data*, o Mandado de Injunção e a Ação Popular.

A ampliação do espaço público para a participação popular também é incentivada pela LRF, consoante seu artigo 48, parágrafo único, o qual garante a consulta e o acesso à informação estatal, por meio de audiências públicas e o conhecimento e acompanhamento em meios eletrônicos da gestão fiscal dos agentes públicos.

Do exposto, atenta-se que a concepção de controle social disposta na legislação pressupõe a participação e o acompanhamento da gestão governamental, por meios dispostos pela própria Administração Pública, de forma que essa observação forneça elementos e subsídios aos atores privados para atuarem sobre os atores públicos e políticos.

Esse exercício de cidadania que é a atuação do cidadão sobre a Administração Pública efetiva-se justamente por meio do controle social. Matias-Pereira (2010, p.28) formula controle social a partir do monitoramento e da fiscalização, ou seja, em momentos posteriores à ação governamental:

Controle Social é o monitoramento e a fiscalização realizados pelos cidadãos em relação às ações e às aplicações de recursos públicos pelas administrações municipais, estaduais e federais. Existem instâncias governamentais responsáveis pela fiscalização oficial e por receber denúncias a respeito da má aplicação de recursos, tais como os tribunais de contas.

Lima (2008, p.20) amplia o conceito afirmando que o controle social tem origem no processo de formulação de políticas públicas:

Numa democracia o controle social é exercido desde o processo de elaboração das políticas públicas, por exemplo, mediante consulta e audiências públicas, até o acompanhamento e monitoramento de sua execução. Transparência e participação na gestão pública são fatores para o controle efetivo da sociedade sobre a gestão pública.

Na acepção de Silva (2012) o controle social afigura-se como arma poderosa, que atua ao lado do controle externo e fornece subsídios para uma maior eficácia fiscalizatória, pois coloca a sociedade na posse de si mesma, no efetivo exercício da soberania, anulado pelo regime representativo. Dessa forma, torna-se mais eficaz, até mesmo, que os próprios instrumentos de decisão conferidos constitucionalmente, uma vez que esses são de incidência esporádica e limitados em razão da matéria, enquanto o controle social pode ser exercido de forma permanente, contínua e sobre toda a atuação administrativa.

Diante das palavras do autor, confirma-se que o controle social vai além da democracia representativa e está um passo adiante dos meios e ferramentas de participação social disponibilizados pela CF. No mesmo raciocínio, Moroni (2009, p.40) esclarece que:

Quando falamos (sic) em controle social, não nos referimos simplesmente a consulta do Estado pela sociedade civil. E também não se trata apenas da questão de acesso à informação. O controle social diz respeito ao direito que o cidadão tem de participar dos destinos da nação, além do já consolidado direito de representação.

Entretanto, para que seja efetivo, o controle social precisa que a qualidade da transparência da gestão pública seja tal que desperte a consciência da sociedade para o exercício da cidadania.

Na prática a relação entre controle social e transparência é condição e requisito do controle da sociedade sobre o Estado, logo:

Com o aumento da transparência das ações estatais, os mecanismos de controle social são aumentados, com impactos positivos sobre a responsabilização dos governantes, o que necessariamente leva à diminuição dos níveis de corrupção praticados no setor público (TORRES, 2004, p.42).

Nesse mesmo tom, Martins (2009, p.12) pondera que "ao direito do indivíduo de acessar informações públicas se contrapõe o dever de os atores públicos divulgarem informações e serem transparentes". Para o autor, ao cumprir esse dever, o agente público contribui para o aumento da eficiência do poder público, ao mesmo tempo em que diminui a corrupção e eleva a *accountability*.

Em regra, o controle social sobre a gestão governamental é exercido por meio de instrumentos criados pelo próprio Poder Público. Assim, no dizer de Torres (2004, p.42), no que se refere à Administração Pública no Brasil, "os maiores avanços foram no sentido de produzir, dar transparência e divulgação às mais relevantes informações de interesse coletivo".

Das plataformas existentes, o meio eletrônico tem sido o principal canal escolhido pelos governos para divulgar informações e estimular a sociedade a participar das discussões relacionadas à gestão de recursos públicos. No Brasil, o Portal da Transparência, mantido pelo Governo Federal, relaciona e ensina como utilizar os principais instrumentos de controle social.

Entretanto, é importante registrar que a qualidade da transparência depende não apenas do acesso e do volume de informações. Augustinho e Albeton (2012) registram que:

A transparência nas contas públicas envolve três elementos: a publicidade, a compreensibilidade e a utilidade das informações. E cada um desses elementos pressupõe características que viabilizam a qualidade da informação, assim, a informação deve ser: pública e acessível; possuir linguagem e apresentação compreensíveis; deve ser relevante, comparável e confiável.

Além dos atributos desejáveis para a transparência das informações públicas, também é verdade que outras ferramentas podem ser utilizadas para fortalecer a interação entre controle social e governamental.

Nesse sentido, Moroni (2009) destaca como elemento de relevância na questão do controle social o orçamento público. O autor ressalta que o orçamento perpassa os cinco eixos de sustentação do controle social, relacionados aos direitos de participação: na elaboração, na deliberação, na implantação, no monitoramento e na avaliação das políticas públicas.

Destaque-se, então, que a prestação de contas dos agentes públicos materializa-se através de seus principais e mais relevantes documentos de evidenciação, as demonstrações contábeis, cujo conteúdo revela a execução do orçamento público, autorizado indiretamente pela sociedade, ou seja, por meio de seus representantes, para a efetiva consecução das políticas públicas.

## 2.4 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO: INSTRUMENTOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A rigor o Estado é agente central do desenvolvimento nacional, assim, por meio de programas de governo executa inúmeras ações políticas, sociais e econômicas, que criam oportunidades de crescimento econômico e de melhoria das condições sociais.

Registre-se que o Estado, embora tenha delegado no decorrer dos anos algumas atividades à iniciativa privada, ainda preserva responsabilidades próprias que não podem ser transferidas e lhe garantem a condução do desenvolvimento que se projeta através do planejamento governamental. Corroborar com tal afirmação a definição de Cardoso Jr. e Melo (2011, p.17) sobre o que é um plano:

Um plano ou política de longo prazo diz respeito à evolução, no decurso de extenso horizonte de tempo, de vários aspectos centrais da economia e da sociedade. Visa especificar uma família de rotas possíveis e desejáveis; não escolhe apenas um rumo. Dá orientações gerais para as escolhas e decisões quanto às diversas políticas públicas, assim como para todos os investimentos e empreendimentos privados que dependam de qual direção tome o país no decorrer de vários anos.

Segundo Matias-Pereira (2010, p.62), cabe ao Estado viabilizar o funcionamento dos serviços públicos demandados pela coletividade por meio da transferência de parcelas dos recursos dos indivíduos e das empresas para o governo, concluindo o círculo financeiro entre a sociedade e o Estado.

Assim, por meio de uma ação planejada, o Estado viabiliza sua missão de realizar o bem comum, e é nesse sentido que o Ministério do Planejamento (Brasil, 2013) conceitua orçamento:

É um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. É o documento onde o governo reúne todas as receitas arrecadadas e programa o que de fato vai ser feito com esses recursos. É onde aloca os recursos destinados a hospitais, manutenção das estradas, construção de escolas, pagamento de professores. É no orçamento onde estão previstos todos os recursos arrecadados e onde esses recursos serão destinados.

Na mesma linha, Mota (2009 p.17) conclui que o orçamento é um instrumento de planejamento que busca responder às demandas da sociedade, pois:

[...] é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou ampliar os serviços públicos, bem como realizar obras que atendam as necessidades da população.

Para entender o desenvolvimento do planejamento orçamentário no Brasil, Carvalho (2010) dividiu o estudo do orçamento público em três momentos:

Primeiro momento: antes de 1964 – quando o orçamento era elaborado com base no passado, chamado de orçamento tradicional ou clássico.

Segundo momento: após 1964, com o advento da Lei n.º 4.320 – quando o enfoque passou a ser o futuro e o orçamento passou a ser denominado orçamento-programa. Neste modelo, orçamento e planejamento foram integrados e a ênfase se voltou aos fins e não aos meios.

Terceiro momento: após a LRF (2000) – quando o destaque passou a ser a responsabilidade do gestor, a ação planejada e transparente da gestão fiscal e dos atos públicos. O orçamento começou a englobar o cumprimento de metas de resultado nominal e primário, bem como os anexos de metas e riscos fiscais e acentuar a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Acrescenta-se aos momentos destacados por Carvalho a CF de 1988, pois a partir da sua promulgação foram estabelecidas as diretrizes gerais do processo orçamentário e os componentes básicos do planejamento governamental, composto de três instrumentos: o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo do governo, que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, por sua vez a LDO é o instrumento norteador da elaboração da LOA (BRASIL, MP; MTO, 2013).

Assim, entre o PPA de quatro anos e o orçamento geral da União criaram-se dois instrumentos importantes para operacionalizar e materializar a junção plano-orçamento, a saber: a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), responsável por definir as metas e as prioridades para o exercício financeiro subsequente, e a Lei Orçamentária Anual (LOA), responsável por consolidar a proposta orçamentária para o ano seguinte, em conjunto com os ministérios e as unidades orçamentárias dos poderes Legislativo e Judiciário (CARDOSO; GIMENEZ (2011, p.350).

Na abordagem de Cardozo Jr. e Gimenez (2011, p.350) o PPA, ao conter as políticas e os programas de cada governo, orienta-se, essencialmente, sob dois princípios norteadores:

1. A ideia do processo contínuo e pouco disruptivo: garantia que o primeiro ano de gestão de determinado presidente tivesse sempre de executar – programática e financeiramente – o último ano de planejamento previsto e orçado no PPA formulado pelo governante/ governo imediatamente antecessor;
2. A ideia de junção entre orçamento e orçamentação do plano (recursos financeiros) e sua execução e gestão propriamente ditas (metas físicas): isto seria feito por meio de um detalhamento e desdobramento do plano geral em programas e ações setorialmente organizados e coordenados.

Constata-se, na leitura dos autores, que a CF de 1988, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais, vinculou de forma indissociável orçamento e planejamento, o que pode ser visto em várias passagens da Carta Magna, como a expressa necessidade de compatibilização dos orçamentos com o plano plurianual a fim de reduzir as dificuldades inter-regionais, bem como, da vedação do início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual.

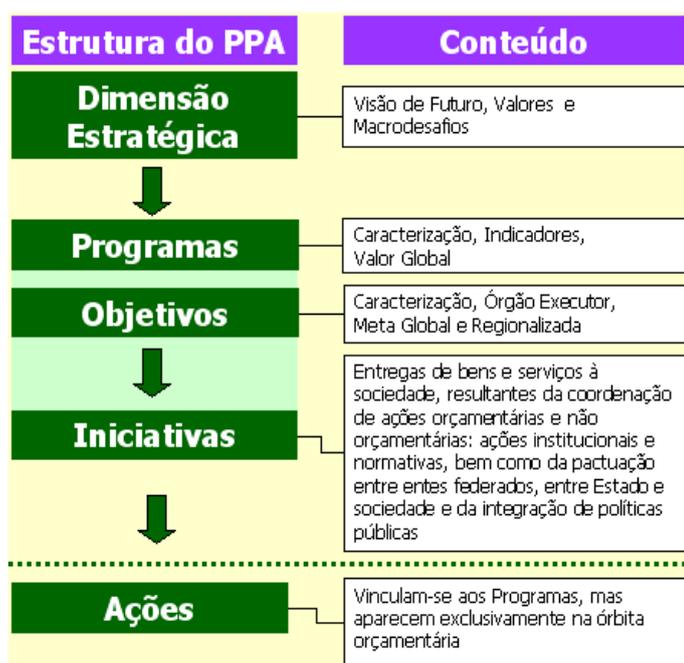
Outras normativas que reafirmam o caráter associativo entre o planejamento e o orçamento público são a LRF e a Lei n.º 4.320/64. A LRF indica que o projeto de lei orçamentária anual deve ser elaborado de forma compatível com o plano plurianual e que as propostas parciais de orçamento devem guardar conformidade com o programa anual de trabalho do governo. Enquanto a Lei 4.320/64 disciplina em seu artigo 2.º que a Lei do Orçamento deverá evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo.

Como visto, na busca pela integração entre plano, orçamento e gestão, configura-se o atual modelo de planejamento governamental no Brasil, que tem por base a CF de 1988 e a reforma orçamentária de 2000, delineada pela LRF. Pode-se presumir que a ênfase do modelo recai sobre os fins e não sobre os meios e se apoia sobre os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade governamental.

Os conceitos que permeiam a elaboração do PPA orientam a ação do Estado na busca por resultados e conferem uma dimensão estratégica ao instrumento. Nesse sentido, Cardoso Jr. e Gimenez (2011, p.438) ponderam que:

Quando se tentou trazer para a prática aquilo que está previsto na Constituição tentou-se dar ao orçamento uma característica estratégica, enquanto vinculado ao plano, que, por sua vez, dar-se-ia em base fiscal, por estar vinculado ao orçamento. Passou-se, então, à lógica de que todo gasto público do governo federal deveria estar organizado por programas, que os programas tivessem indicadores de resultados, as ações traduzidas em produtos, e os produtos relacionados com os custos.

Nesses termos, a ação governamental está estruturada em programas, de duração quadrienal, dos quais derivam as metas, retratadas nos objetivos, que são concretizados pelas iniciativas, através da entrega de bens e serviços à sociedade, mediante ações orçamentárias, conforme esquematizado na figura 3.



**Figura 3 - A integração das ações orçamentárias com o PPA**  
Fonte: MTO-2013 (BRASIL, 2012).

Em consonância com a dimensão estratégica dada ao PPA, o atual orçamento desenvolvido no Brasil possui as seguintes características: integração entre orçamento e programa; decisões orçamentárias tomadas com base em critérios e análises técnicas em função dos recursos existentes; alocação de recursos visando à consecução de objetivos, metas, diretrizes e prioridades; consideração de todos os custos dos programas, inclusive dos que ultrapassam o exercício financeiro; utilização de sistemática de indicadores e padrões de medição dos trabalhos e avaliação dos resultados e controle que visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais (GIACOMONI, 2010).

A fim de conferir eficiência e transparência também ao sistema de elaboração, execução e acompanhamento do orçamento público, o processo orçamentário orienta-se por princípios básicos disciplinados por normas jurídicas. O quadro 9 traz a lume tais princípios.

Sobre os princípios orçamentários e sua validade Giacomoni (2010) pondera que, embora o orçamento público compreenda na sua totalidade três partes: 1) orçamento fiscal, que engloba as receitas e as despesas de toda a administração direta e indireta; 2) orçamento de investimento das empresas estatais e 3) orçamento das entidades de seguridade social, e que os três orçamentos sejam independentes, ainda assim, seguem em linhas gerais os princípios da totalidade e da universalidade, pois se apresentam consolidados na LOA e permitem o conhecimento global das finanças públicas.

Princípios Orçamentários	Definição	Dispositivo Legal
Unidade ou Totalidade	De acordo com este princípio, o orçamento deve ser uno, ou seja, cada ente governamental deve elaborar um único orçamento. Este princípio visa evitar múltiplos orçamentos dentro da mesma pessoa política.	Caput do art. 2.º da Lei n.º 4.320/64.
Universalidade	Segundo este princípio, a LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e as despesas de todos os Poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.	Caput do art. 2.º da Lei n.º 4.320/64, e Parágrafo 5.º do art. 165 da CF.
Anualidade ou Periodicidade	Conforme este princípio, o exercício financeiro é o período de tempo ao qual se referem a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA.	Caput do art. 2.º da Lei n.º 4.320/64, e art. 34 da mesma lei.
Exclusividade	O princípio da exclusividade estabelece que a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.	Parágrafo 8.º do art. 165 da CF.
Orçamento Bruto	O princípio do orçamento bruto preconiza o registro das receitas e das despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.	Artigo 6.º da Lei n.º 4.320/64.
Não Vinculação da Receita de Impostos	Este princípio veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela CF.	Inciso IV do art. 167 da CF.

**Quadro 9 - Princípios Orçamentários**

Fonte: A autora, baseada no MTO (BRASIL, 2012).

Outra questão importante da dimensão estratégica do planejamento orçamentário revela-se na eficiência, na eficácia e na efetividade da execução das políticas públicas. Segundo o Tribunal de Contas da União - TCU (2000, p.14) "o desempenho na obtenção de um determinado resultado pode ser medido segundo as seguintes dimensões de análise: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade".

Para o TCU (2000) a dimensão da economicidade relaciona-se com a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade; enquanto a eficiência faz a ligação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para tal em um determinado período de tempo.

Já a eficácia, afirma o TCU (2000), mede o grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados, e, por fim, a dimensão da efetividade faz a relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade.

Nessa perspectiva, Cunha (2006) pondera que a avaliação por indicadores dos programas inseridos no PPA, além da mensuração objetiva das metas, constitui um julgamento sobre o valor das intervenções governamentais por parte dos avaliadores internos ou externos, bem como por parte dos usuários ou beneficiários.

De acordo com o autor, a avaliação por meio de indicadores visa, primordialmente, subsidiar: o planejamento e a formulação das intervenções governamentais; o acompanhamento de sua implementação, suas reformulações e ajustes; assim como embasar as decisões sobre a manutenção ou a interrupção das ações.

Segundo o Ministério do Planejamento - MP (BRASIL, 2012), são atributos dos indicadores: a Denominação: forma pela qual o indicador será apresentado à sociedade; a Fonte: órgão responsável pelo registro ou produção das informações necessárias para a apuração do indicador e sua divulgação periódica; a Unidade de Medida: padrão escolhido para mensuração da relação adotada como indicador e o Índice de Referência: situação mais recente da política e sua respectiva data de apuração. Consiste na aferição de um indicador em um dado momento, mensurado com a unidade de medida escolhida.

Quanto a sua constituição os indicadores quase sempre são compostos por variáveis provenientes de um dos seguintes grupos: custo, tempo, quantidade e qualidade (TCU, 2000, p.11).

Para melhor ilustrar a dinâmica entre os indicadores e a análise de políticas públicas, cita-se a classificação proposta por Carley (1985), *apud* Januzzi (2002), baseada na diferenciação entre recurso (indicador-insumo), realidade empírica (indicador-produto) e processo (indicador-processo). Januzzi (2002) ensina sobre esses indicadores que:

Os indicadores-insumo (*input indicators*) correspondem às medidas associadas à disponibilidade de recursos humanos, financeiros ou equipamentos alocados para um processo ou programa.

Já os indicadores-produto (*outcome* ou *output indicators*) são aqueles mais propriamente vinculados às dimensões empíricas da realidade social. Enquanto os indicadores-insumo quantificam os recursos disponibilizados nas diversas políticas sociais, os indicadores-produto retratam os resultados efetivos dessas políticas.

E, finalmente, os indicadores-processo ou fluxo (*throughput indicators*) são indicadores intermediários, que traduzem em medidas quantitativas o esforço operacional de alocação de recursos humanos, físicos ou financeiros (indicadores-insumo) para obtenção de melhorias efetivas de bem-estar (indicadores-produto).

Buscando demonstrar a aplicação da classificação proposta por Carley (1985) apresenta-se na figura 4 possíveis indicadores de acompanhamento de programas de transferência de renda.

Com base na figura 4, pode-se sustentar que os indicadores de avaliação dos programas de governo possuem como enfoque maior a interação entre o volume de recursos alocados e os resultados alcançados.

Insumo	Processo	Resultado	Impacto
Gasto público em programas de transferência de renda.	% de famílias cadastradas. % de famílias atendidas.	Proporção de indigentes.	Taxa de evasão escolar. Redução da desnutrição infantil.

**Figura 4 - Indicadores de Acompanhamento de Programas de Transferência de Renda**  
Fonte: Jannuzzi (2002).

Com isso fica implícito que os indicadores são mais uma demonstração da pretensão do governo em propor uma gestão orçamentária que tenha por fim o desenvolvimento sustentável, visto que o PPA e o orçamento tornaram-se peças de naturezas análogas, e onde o orçamento plurianual torna-se o planejamento propriamente dito, como revelam as palavras de Paludo (2012, p.5):

Atualmente o orçamento deixou de ser mera peça orçamentária e tornou-se um poderoso instrumento de intervenção na economia e na sociedade. O orçamento tem aspecto político, porque revela ações sociais e regionais na destinação das verbas. Tem também características econômicas, porque manifesta a realidade da economia. É técnico, porque utiliza cálculos de receitas e despesas e tem, ainda, aspectos jurídicos, porque atende às normas da Constituição Federal e leis infraconstitucionais.

Nota-se que essa colocação remete à concepção de que a formulação do orçamento público envolve uma política de desenvolvimento que parte de atividades de identificação de problemas, da busca de soluções e seleções de alternativas.

A elaboração do orçamento público faz parte do processo orçamentário que compreende um ciclo que "abrange a elaboração, a discussão, a aprovação do projeto de lei de orçamento, sua programação e execução, e o controle e avaliação da execução" (ROSA, 2010, p.75).

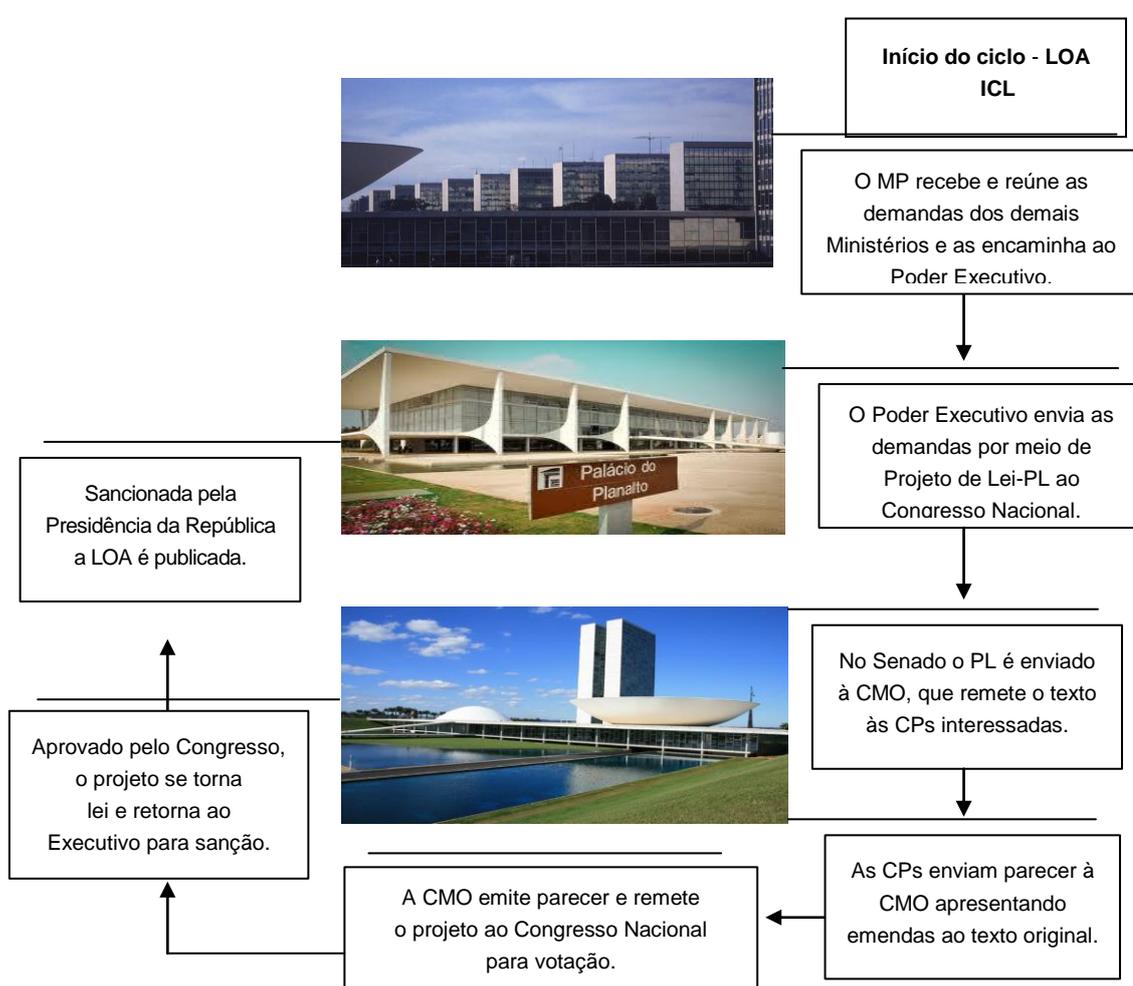
Na visão da STN (2013), para o governo operacionalizar o processo de alocação de recursos da gestão pública ele se utiliza do ciclo da gestão que, na Administração Pública Federal, divide-se em seis etapas: planejamento, programação, orçamentação, execução, controle e avaliação.

O portal do Senado Federal (BRASIL, 2013) esclarece, de forma simples e resumida, que as fases de planejamento, programação e orçamentação da proposta orçamentária têm início nas demandas dos Estados e Municípios junto aos ministérios e órgãos dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que reúnem essas demandas e as encaminham, na forma de propostas, ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP). O MP agrupa e organiza todas as propostas em um único projeto de lei e o envia à Casa Civil da Presidência da República. Por sua vez, o chefe do Poder Executivo encaminha o projeto de lei ao Congresso Nacional.

A partir de então, dá-se início à análise, votação e aprovação da lei orçamentária. No Senado a proposta orçamentária é encaminhada à Comissão Mista

de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização - CMO que, com a colaboração das Comissões Permanentes - CPs da Câmara dos Deputados e do Senado, aprecia o projeto de lei.

A CMO, após a discussão e a alteração da proposta orçamentária, por meio de emendas parlamentares, emite parecer ao projeto de lei que segue para votação conjunta no Plenário do Congresso Nacional. Aprovado pelo Congresso, o texto retorna ao Poder Executivo para sanção pela Presidência da República e posterior publicação da lei orçamentária. Este ciclo está representado na figura 5.



**Figura 5 - Ciclo de Elaboração, Análise, Votação e Aprovação da Lei Orçamentária**  
 Fonte: A autora, baseada no Senado Federal (BRASIL, 2013).

Como visto, é no Congresso Nacional, dentro do ciclo de discussão do orçamento público, que a base da participação social se efetiva durante a discussão na CMO, por meio de audiências públicas e de sugestões aos deputados e senadores.

Essa interação entre os diversos interessados na proposição da peça orçamentária deixa patente que ela se caracteriza como uma ferramenta de articulação e negociação entre os representantes diretos e indiretos da sociedade. O orçamento é, portanto, instrumento de decisões políticas. Assim, é a partir de escolhas políticas compartilhadas com a sociedade que o orçamento consubstancia-se em instrumento de benefício social.

Como afirma Santos (2011, p.308), o cerne do debate sobre planejamento governamental está "nas relações entre Estado, sociedade civil e esfera pública; no papel do Estado; nos dilemas entre política e análise de políticas; e nos assuntos que decorrem destas relações".

Em suma, o orçamento, sob o aspecto contábil, como assevera Carvalho (2010, p.28) "é o ato pelo qual o poder executivo prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano". Nesse processo o Poder Legislativo, além de possuir a função de retroalimentar o planejamento, autoriza ao Executivo, por meio de lei, a arrecadação de impostos e outras receitas e a realização das despesas, colocando o orçamento também sob perspectiva jurídica. Ressalta-se, entretanto, que o orçamento não cria direitos subjetivos, visto seu caráter autorizativo e não impositivo (SOUSA, 2008).

O orçamento representa, em síntese, o fluxo previsto de ingressos e aplicações de recursos para o período de um ano, ou seja, a peça orçamentária concretiza-se por meio da estimativa de receita e da autorização de despesa a fim de balancear os investimentos necessários com os recursos disponíveis.

Para Slomski (2009, p.97) a expressão receita pública refere-se:

A todo recebimento de impostos, taxas e transferências correntes e de capital. Nesta visão, receita pública caracteriza-se como toda entrada de recursos na entidade, independentemente do conceito de prestação de serviços ou de entrega de produtos, diferentemente do conceito de receita para as empresas privadas.

Referindo-se às receitas tributárias Slomski (2009, p.27) entende que se tratam de créditos tributários, os quais serão utilizados na integralização de capital do acionista maior do Estado que é o cidadão, dado que de posse desses recursos, o Estado presta serviços à sociedade e realiza a distribuição/redistribuição de renda,

restando ao final do exercício um saldo patrimonial que será alocado futuramente em outros serviços voltados ao cidadão

Em sentido amplo, receitas públicas são ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, que se desdobram em receitas orçamentárias quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e em ingressos extra-orçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias. Em sentido estrito, são públicas apenas as receitas orçamentárias (BRASIL; MP; MTO, 2012).

As etapas de execução da receita compreendem: a previsão, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. Efetuar a previsão da receita implica em planejar e estimar a arrecadação das receitas que constará na proposta orçamentária (BRASIL; MP; MTO, 2012).

As fases posteriores à previsão da receita – lançamento, arrecadação e recolhimento – estão disciplinadas pela Lei n.º 4.320/1964, *in verbis*:

Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Art. 55. Os agentes da arrecadação devem fornecer recibos das importâncias que arrecadarem.

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

Conforme explicita o MP (BRASIL; MTO, 2012), a arrecadação "corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro Nacional pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente". Enquanto o recolhimento "consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro Nacional, responsável pela administração e controle da arrecadação e pela programação financeira".

Feitas essas considerações acerca dos ingressos de recursos, qualificados como receita pública, passa-se a discorrer sobre as aplicações de recursos, entendidos como despesas públicas.

Quanto à classificação das despesas públicas o Manual de Despesas Nacional (BRASIL; MF; STN, 2008) ensina que a "despesa orçamentária é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial".

Convém registrar que as despesas orçamentárias relacionam-se diretamente com os programas de trabalho, que contêm informações qualitativas e quantitativas, essas últimas divididas em físicas e financeiras.

A programação qualitativa engloba as despesas classificadas de acordo com: o orçamento a que estão vinculadas; à sua estrutura organizacional; à área de despesa em que se dará a ação governamental e a que tema de política pública está relacionada. A programação quantitativa física define quanto se pretende desenvolver do produto, enquanto a programação quantitativa financeira define o que adquirir e com quais recursos (BRASIL; MP; MTO, 2012).

Sobre a execução da despesa, esta se submete aos estágios de empenho, liquidação e pagamento, todos disciplinados pela Lei 4.320/1964, *in verbis*:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Pode-se sustentar que executar as despesas previstas na LOA é realizar a execução propriamente dita do orçamento, considerando a posição da STN (2013) para quem:

Executar o Orçamento é, portanto, realizar as despesas públicas nele previstas e só essas, uma vez que, para que qualquer utilização de recursos públicos seja efetuada, a primeira condição é que esse gasto tenha sido legal e oficialmente previsto e autorizado pelo Congresso Nacional.

Tem-se então que, aprovada a lei orçamentária, os créditos orçamentários são disponibilizados às unidades para a realização do orçamento público, o que caracteriza a quarta fase do ciclo orçamentário, que vem a ser a execução. Convém esclarecer, como alerta Giacomoni (2010), que enquanto os créditos orçamentários caracterizam as categorias classificatórias e contas que especificam as ações da LOA (aspecto qualitativo), as dotações orçamentárias, se referem ao volume de recursos financeiros com os quais conta o crédito orçamentário (aspecto quantitativo).

Isto posto, prosseguindo com a execução orçamentária, pode-se inferir que a contabilidade pública ao executar o orçamento coloca em prática o que foi autorizado pela lei orçamentária e oportuniza, por meio da transparência e da evidenciação dos atos e fatos praticados pela Administração Pública, que se realizem as duas últimas etapas do processo orçamentário, o controle e a avaliação dos resultados obtidos pelas ações governamentais.

Trata-se, portanto, de realçar que todo o processo de registro, controle e execução orçamentária ocorre por meio de instrumentos e técnicas extraídas da ciência contábil, mais especificamente, por intermédio da contabilidade aplicada ao setor público.

## 2.5 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Como já mencionado, os recursos dos quais se apropria o Estado para a realização do bem comum têm origem na própria sociedade beneficiária, e o processo que viabiliza a arrecadação desses recursos e sua transformação em bens e serviços tem início no planejamento governamental, que vem a ser parte integrante de um fluxo maior, que é o processo ou ciclo orçamentário.

Como parte do ciclo orçamentário, a fase de execução do orçamento favorece o acompanhamento da realização orçamentária, financeira e patrimonial das receitas e despesas autorizadas pela LOA. Esse acompanhamento é propiciado pelos órgãos de contabilização, por meio das técnicas e normas contábeis, de modo a "evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis" (artigo 90 da Lei n.º 4.320/64).

Dessa forma, a contabilidade pública, ao processar a execução do orçamento e ao produzir informações econômicas, orçamentárias, financeiras e físicas do patrimônio público, torna-se ferramenta de acompanhamento dos gastos do governo pela sociedade, por meio da devida prestação de contas dos agentes públicos, o que a coloca na condição de instrumento de controle social.

Tem-se, então, que enquanto parte integrante da ciência contábil, a contabilidade pública está voltada ao registro dos atos e fatos da gestão pública, bem como do patrimônio público e de suas variações, consoante se observa da definição dada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2012, p.5):

A contabilidade pública é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público.

Assim, ao processar os atos e fatos administrativos, a contabilidade produz informações que se consolidam periodicamente em documentos de evidenciação que, em conjunto, formam as demonstrações contábeis que auxiliam a tomada de decisão sobre os distintos interesses que possam ter os usuários da contabilidade pública.

Feitas essas considerações, e em face da utilização de técnicas e procedimentos de controle contábil para a produção de informações seguras e úteis ao suporte do processo decisório, pode-se avaliar que a contabilidade tem origem na necessidade humana de documentar e interpretar as transações ocorridas no processo de formação da riqueza individual. Neste raciocínio o CFC (2008, p.5) esclarece que:

No passado a contabilidade surge como necessidade imperiosa de criar um conjunto de processos práticos destinados: a suprir a memória dos mercadores; a necessidade de reproduzir com fidedignidade as quantidades e valores das mercadorias a crédito; e a medição do patrimônio.

Pode-se dizer que a contabilidade como sistema de informações foi sendo adaptada às necessidades dos seus usuários diretos ou indiretos. Para uma melhor compreensão, o quadro 10 traz a evolução das necessidades de informação considerando o processo histórico das respostas dos sistemas contábeis.

<b>Período histórico</b>	<b>Necessidades de informação</b>	<b>Recursos tecnológicos utilizados</b>	<b>Resposta dos sistemas contábeis</b>
Grandes civilizações	Conhecer entradas e saídas de dinheiro.	Papiro, escritura cuneiforme.	Partida simples.
Início do comércio	Registrar cada movimento.	Papel.	Partida dobrada e os primeiros livros contábeis.
Revolução industrial	Importância dos ativos e conhecer o benefício.	Papel, imprensa.	Aperfeiçoamento das partidas dobradas. Demonstrações contábeis.
1960	Mais informação com maior rapidez.	Primeiros computadores, muitos usuários para um equipamento.	Automatização dos sistemas manuais.
1981	Obter informação útil para a tomada de decisões.	Computadores pessoais. Popularização da informática.	Sistemas de informação contábil integrados em bases de dados. Relatórios, indicadores e gráficos.
Século XXI	Informação em tempo real. Comércio eletrônico. Medição de ativos intangíveis para a gestão do conhecimento.	Computadores em rede. Internet. Uso das tecnologias de comunicação.	Automatização da captura de dados. Intercâmbio eletrônico de documentos. Escritórios sem papel.

**Quadro 10 - Evolução das Necessidades de Informação Contábil**

Fonte: CFC (2008) adaptado de La Puente.

Assim, infere-se que acompanhando a constante e ininterrupta necessidade de informação, a contabilidade, como ciência, estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos da administração de qualquer entidade, seja ela pública ou privada, com ou sem fins lucrativos.

O que difere a contabilidade no setor público é seu campo de aplicação, representado pela entidade, e seu objeto, representado pelo patrimônio.

Nesse sentido a Resolução CFC n.º 1.128/08 conceitua o objeto (item 5) e o campo de aplicação da contabilidade pública (itens 7 e 8):

5. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.
7. O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.
8. As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo: (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Em síntese, o objeto da contabilidade é o patrimônio público e seu campo de aplicação abrange todas as empresas e entidades públicas que constam no orçamento fiscal e da seguridade social.

Em alinhamento ao seu objeto e campo de aplicação, o objetivo da contabilidade pública, como sistema de informação, é organizar informações relevantes à tomada de decisão para a ampla gama de seus usuários, sejam eles os agentes públicos ou a sociedade em geral.

Desta forma, o objetivo da contabilidade pública é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social (STN, 2012, p.5).

Depreende-se, portanto, que a contabilidade pública, por possuir como objeto o patrimônio público, pode ser definida como a sistemática que possibilita não apenas a consolidação de atos e fatos administrativos em demonstrações úteis à tomada de decisão, mas também assegura o acompanhamento e a fiscalização da gestão governamental.

### 2.5.1 Desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil

A contabilidade, em especial a contabilidade pública, passou a se desenvolver no Brasil a partir da chegada da Família Real em 1808 (CFC, 2008).

A contabilidade brasileira aparece, de fato, com a publicação de um alvará datado de 28 de junho de 1808, quando D. João VI cria o Erário Régio e institui o Conselho da Fazenda, para administração, distribuição, contabilidade e assentamento do real patrimônio e fundos públicos do Estado do Brasil e Domínios Ultramarinos, obrigando os contadores da Real Fazenda a utilizar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (SLOMSKI, 2009, p.11).

Dentro do contexto histórico em que nasceu o alvará de 1808, sob os princípios do período colonial, em que os bens públicos eram propriedade do soberano, o governo não realizava prestação de contas a ninguém dos atos que praticava. Com o início do governo republicano passou-se a exigir a responsabilidade individual de todos que administrassem o patrimônio do Estado.

Em consequência, esse modelo, focado na fiscalização dos agentes responsáveis por bens e valores em função do exercício temporário do mandato eletivo, deixou em segundo plano o estudo da contabilidade patrimonial da entidade, uma vez que essa perpassa diversos exercícios e mandatos (CFC, 2008).

Ao longo do tempo as normativas relacionadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público evoluíram até chegar ao processo de resgate da essência da contabilidade, que é o estudo do patrimônio público.

Considerando que as normas legais evoluem em função do próprio avanço da sociedade, apresenta-se no quadro 11 a evolução do normativo relacionado ao desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil e o período histórico a que se referem.

Segundo o CFC (2008), outras alterações relevantes na estrutura da Contabilidade Aplicada ao Setor Público foram: i) a extinção da Contadoria Geral da República e a criação das Inspetorias Gerais de Finanças, como órgãos do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, em 1969, transformadas em Secretarias de Controle Externo em 1994; ii) a criação da Secretaria do Tesouro Nacional em 1986, com as funções de auditoria e de contabilidade e segregação da Secretaria Federal de Controle do Ministério da Fazenda e iii) a criação da Controladoria Geral da União em 2002.

Voltando à legislação exposta no quadro 11, destaca-se a Lei n.º 4.320/1964, considerando que a elaboração dos balanços e demonstrativos contábeis, orçamentários e financeiros obedecem, ainda hoje, às normas gerais dessa legislação.

Norma	Finalidade
<p>Alvará (1808)</p> <p>Brasil Império - 1808</p>	<p>Centralizar todos os negócios pertencentes à arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Pública.</p> <p>Contexto político-institucional: Com a vinda da Família Real deu-se a necessidade de orientar a administração real, incluída a contabilidade pública.</p> <p>Dimensões do planejamento governamental: Ausência de planejamento.</p>
<p>Código de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (1922)</p> <p>Brasil República</p>	<p>Orientar a contabilidade pública na esfera da União e a elaboração dos balanços da União.</p> <p>Contexto político-institucional: Com a instituição da República no Brasil houve a necessidade de maior controle das coisas públicas. Início da montagem do aparato estatal-burocrático.</p> <p>Dimensões do planejamento governamental: Ausência de planejamento.</p>
<p>Lei 4.320 (1964)</p> <p>Brasil República (Queda do Estado Novo - Pós-Guerra)</p>	<p>Estabelece: a elaboração da proposta orçamentária; a execução do orçamento; o funcionamento da contabilidade orçamentária, financeira e o levantamento dos balanços gerais, aplicáveis a todos os entes da Federação.</p> <p>Contexto político-institucional: Vivia-se no Brasil sob um regime autoritário, o que desencadeou interesse no controle da gestão, das finanças e do orçamento público. Início da consolidação do modelo institucional-autoritário.</p> <p>Dimensões do planejamento governamental: Planejamento burocrático-autoritário sob a ideologia desenvolvimentista.</p>
<p>CF de 1988</p> <p>Brasil - Reforma Administrativa</p>	<p>Estruturação do sistema de controle interno e externo.</p> <p>Determina a edição de lei complementar para dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração dos planos e orçamentos públicos e para estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial.</p> <p>Contexto político-institucional: Redemocratização e reconstitucionalização.</p> <p>Dimensões do planejamento governamental: Planos de estabilização.</p>
<p>LRF (2000)</p> <p>Brasil - Administração Pública Gerencial</p>	<p>Amplia a transparência da gestão fiscal e do acesso público às informações relacionadas a todo o ciclo do processo orçamentário.</p> <p>Contexto político-institucional: Consolidação democrática, reforma gerencialista e governança pública.</p> <p>Dimensões do planejamento governamental: PPAs.</p>
<p>Publicação da Resolução CFC n.º 1.111/2007</p> <p>Brasil - Governança no Serviço Público</p>	<p>Interpretação dos Princípios Contábeis sob a Perspectiva do Setor Público.</p> <p>Contexto político-institucional: governança pública e experimentalismo societal.</p> <p>Dimensões do planejamento governamental: PPAs.</p>
<p>Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2008)</p> <p>Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público- NBCASP (2008)</p> <p>Brasil - Governança no Setor Público, Gestão Societal</p>	<p>Disciplina as diretrizes a serem observadas por todos os entes da Federação, quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.</p> <p>Convergência dos padrões da contabilidade pública brasileira às normas internacionais.</p> <p>Contexto político-institucional: Governança pública e experimentalismo societal.</p> <p>Dimensões do planejamento governamental: PPAs.</p>

**Quadro 11 - Evolução dos Normativos da Contabilidade Pública no Brasil.**

**Fonte: A autora, baseada no CFC (2008); Cardoso Jr. e Gimenez (2011).**

Como bem expressa Rosa (2011, p.8) "no Brasil, o marco normativo inicial da contabilidade pública é representado pela Lei n.º 4.320/1964, diploma legal vigente, recepcionado, que foi pela CF de 05/10/1988, com status de lei complementar".

No tocante à CF de 1988 e a LRF, ainda que não tenham direcionado normas específicas à contabilidade pública, estabeleceram, respectivamente, uma série de normativas voltadas à Administração Pública, à estruturação do controle interno e externo e à responsabilidade na gestão fiscal. Formam, portanto, amparo para os conceitos aplicáveis à contabilidade pública nacional.

Ainda em relação à LRF, pode-se verificar que a partir dessa regulação a contabilidade pública passou a ser conduzida por um modelo dualista, que abrange tanto informações econômico-financeiras, elaboradas de acordo com os princípios contábeis, quanto informações orçamentárias, estabelecidas de acordo com os princípios orçamentários e legais (CFC, 2008).

Outro marco histórico na contabilidade pública no Brasil é a interpretação dos Princípios Contábeis<sup>3</sup> sob a Perspectiva do Setor Público, dentro do propósito de implantar na área pública a contabilidade patrimonial, sem, no entanto, deixar de cumprir toda a legislação aplicada, especialmente a Lei n.º 4.320/64 e a LRF (CFC, 2009).

Já as publicações do MCASP e das NBCASP deram início às mudanças que buscam o aperfeiçoamento da contabilidade no setor público, por meio da harmonização da contabilidade brasileira com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - IPSAS, editadas pelo *International Federation of Accountants* - IFAC, organização que tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento da economia internacional.

Do colocado, verifica-se que a busca pelo aperfeiçoamento da contabilidade pública no Brasil, que culminou na aprovação das NBCASP e no MCASP, possui como elementos propulsores os mesmos que impulsionaram o movimento de governança corporativa nas entidades privadas e públicas.

---

<sup>3</sup> De acordo com o CFC (1993) Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País.

O que pode ser observado pelas variáveis elencadas pela Portaria n.º 184/2008 do Ministério da Fazenda - MF como desencadeadoras do movimento da nova contabilidade pública brasileira. São elas: i) as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial e o processo de globalização da economia; ii) as condições, as peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país; iii) a importância de disponibilização pelos entes públicos de informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por todos os seus usuários, independente de sua origem e localização.

Em face dessas variáveis é possível ponderar que as mudanças na contabilidade pública acompanham a evolução da gestão governamental. Nesse sentido, Silva (2009, p.14) ensina que:

Como marco das reformas empreendidas pelas administrações públicas, aparece como elemento essencial o amplo fornecimento de informações relativas à execução orçamentária e financeira relacionada com a transparência e a eficiência e eficácia na gestão dos recursos, aí incluídos todos os ativos a serviço das atividades de responsabilidade direta ou indireta do Estado.

Na acepção de Silva (2001) os padrões de comportamento recomendados pela governança corporativa aplicada ao setor público relacionam-se diretamente com os pressupostos da nova contabilidade brasileira, pois, segundo esse autor:

Após a edição das Normas pelo CFC e dos Manuais da STN não é difícil constatar, em que pese alguns avanços, que a questão a ser enfrentada tem relação com princípios de governança corporativa estabelecidos no *The Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (the Cadbury report)* definido como "o sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas" e incluiu os seguintes princípios: abertura (*openness*); integridade (*integrity*); e responsabilização (*accountability*).

Corroborando com esse entendimento o pronunciamento do CFC (2011) a respeito das mudanças trazidas pela nova contabilidade pública, pois assevera que:

A convergência no Brasil visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado, de auditoria regulatória e treinamento dos profissionais envolvidos, resultando em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais.

Dessa maneira, e frente ao desafio do estabelecimento de novos modelos de gestão pública, impulsionados pela ampliação da participação dos atores privados na arena pública, a contabilidade pública também se esforça para a implementação de um novo modelo, que tem como foco a evidenciação do patrimônio das organizações públicas e a melhor aplicação dos Princípios de Contabilidade.

Sobre os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público o CFC emitiu em 2007 a Resolução n.º 1.111, cujo conteúdo e abrangência estão resumidos no quadro 12:

<b>Princípios</b>	<b>Perspectivas do Setor Público</b>
<p><b>Princípio da Entidade</b> Necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente.</p>	Os deveres do agente público diferentemente do que ocorre na iniciativa privada, não decorrem do direito de propriedade no sentido tradicional, não podendo, portanto, dispor livremente do patrimônio público. Assim, suas ações estão sujeitas apenas ao que a lei permite e à obrigatoriedade de prestar contas.
<p><b>Princípio da Continuidade</b> Pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.</p>	Nas entidades públicas a continuidade está vinculada ao cumprimento da finalidade para a qual foi criada, assim, devem ser observados, principalmente, se os recursos estão alocados a programas com duração determinada ou indeterminada.
<p><b>Princípio da Oportunidade</b> Refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas</p>	Implica em, por exemplo, registrar os passivos independente da execução orçamentária, ou seja, as obrigações devem ser registradas mesmo pendentes de autorização legislativa, observando o registro de competência da despesa.
<p><b>Princípio do Registro pelo Valor Original</b> Determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.</p>	A utilização do Princípio de Registro pelo Valor Original resolve um dos grandes problemas de sub ou super avaliação dos ativos e passivos existentes no patrimônio público, pois permite a utilização de vários critérios de mensuração de ativos e passivos, como a reavaliação ou redução a valor recuperável.
<p><b>Princípio da Atualização Monetária</b></p>	Foi revogado pela Resolução CFC n.º 1.282/10 e passou a ser uma forma de variação do custo histórico, portanto, absorvido pelo Princípio do Registro pelo Valor Original.
<p><b>Princípio da Competência</b> Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.</p>	Vale observar que o princípio de competência passa a ser aplicado tanto às despesas quanto às receitas, reconhecidas até então pelo regime de caixa.
<p><b>Princípio da Prudência</b> Determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.</p>	Será melhor aplicado, por exemplo, a partir da obrigatoriedade de registro da depreciação, exaustão, na determinação da vida útil provável das máquinas e equipamentos e seus valores de reavaliação ou redução a valor recuperável.

**Quadro 12 - Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público**

Fonte: A autora, baseada no CFC (2007).

Após o estabelecimento dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, em continuidade ao processo de convergência contábil, e com base nas IPSAS e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a STN editou o MCASP, instrumento que incorpora tanto os princípios quanto as NBCASP.

O objetivo do MCASP é ser ferramenta de orientação aos gestores nos três níveis de governo, visando colaborar com a padronização dos procedimentos contábeis orçamentários e patrimoniais, com base em um único Plano de Contas Nacional que atenda às legislações vigentes e em consonância com os padrões internacionais de contabilidade pública.

Assim, além de resgatar a evidenciação dos aspectos patrimoniais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, as transformações oriundas das NBCASP visam adequar os procedimentos contábeis na esfera pública aos já consagrados princípios e postulados contábeis, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos pela legislação brasileira. Nesse sentido, Rosa (2011) afirma que as normas contábeis devem respeitar as normas gerais de direito financeiro e de gestão fiscal, sem prejuízo do tratamento do patrimônio como objeto de uma ciência e, ainda, que o registro das transações orçamentárias se complementam com o registros das transações sob o aspecto patrimonial, a fim de oferecer uma informação correta sobre o patrimônio das entidades públicas.

Como se percebe, as novas diretrizes a serem observadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresentam critérios que vão permitir a comparabilidade das ações dos gestores, maior abertura e transparência da gestão fiscal, racionalização de custos e melhoria do controle social na prestação de contas dos agentes públicos.

## 2.5.2 Nova Contabilidade Pública Brasileira

Uma das premissas básicas da nova contabilidade pública brasileira é a harmonização e uniformização pelos entes da Federação da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e das boas práticas governamentais, tendo como enfoque a visão integral do patrimônio, o que inclui os aspectos orçamentários e financeiros como integrantes do objeto da contabilidade, que é o patrimônio.

Nesse sentido, para o perfeito entendimento das transações governamentais, faz-se necessário separar as regras de elaboração, aprovação e execução do orçamento do sistema normatizador contábil, sem, contudo, desrespeitar os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação.

Essa separação permite o resgate do verdadeiro objeto de estudo da ciência contábil: o patrimônio. Nesse diapasão, Silva (2009) observa que o modelo tradicional de contabilidade pública tinha forte influência do sistema orçamentário sobre os demais sistemas, financeiro e patrimonial.

As principais diferenças entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade orçamentária e financeira estão dispostas no quadro 13.

<b>Discriminação</b>	<b>Contabilidade Patrimonial</b>	<b>Contabilidade orçamentária e financeira</b>
Normas aplicáveis	Art. 83 da Lei 4.320/64. Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público (Resolução CFC 1.111/2007). Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP).	Art. 35 da Lei n.º 4.320/64. Lei do Plano Plurianual. Lei de Diretrizes Orçamentárias Lei do Orçamento Anual. Princípios Orçamentários.
Campo de Investigação	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os considerando que pertencem ao exercício: a) as receitas nele arrecadadas; b) as despesas nele legalmente empenhadas.
Objetivos	Determina o resultado econômico do exercício pelo confronto entre as Variações Ativas e as Variações Passivas do Patrimônio.	Determina o resultado da gestão pelo confronto entre receitas e despesas sob o enfoque orçamentário (superávit ou déficit).
	Valor preditivo com ênfase em ciclos de longo prazo. Evidenciação dos elementos do patrimônio para fins de prestação de contas.	Valor preditivo com ênfase em ciclos de curto prazo. Transparência da execução orçamentária e financeira para fins de acompanhamento pelo Poder Legislativo e pela população.
	Tomada de decisões com enfoque no longo prazo.	Tomada de decisões com enfoque no curto prazo. Identifica todas as Receitas previstas e arrecadadas em confronto com as Despesas fixadas no orçamento e as realizadas.
Natureza dos dados revelados	Revela custos e resultados sob o aspecto econômico.	Revela os ingressos e desembolsos financeiros e o resultado financeiro.
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados, inclusive as perdas de valor (depreciação, amortização ou exaustão).	Identifica todas as Receitas previstas e arrecadadas em confronto com as Despesas fixadas no orçamento e as realizadas.

**Quadro 13 - Diferenças entre a contabilidade orçamentária e financeira e a contabilidade patrimonial**

Fonte: A autora, baseada no CFC (2008).

Considerando essa dupla natureza da contabilidade pública, uma relacionada à execução do orçamento anual e, portanto, vinculada a planos de curto prazo, e a outra que reflete várias execuções orçamentárias consolidadas e apresentam no longo prazo as alterações ocorridas no patrimônio da entidade, Rosa (2011, p.24) indica que a contabilidade pública tem como objetivo o cumprimento de duas tarefas distintas:

A primeira, relativa ao controle do patrimônio e à evidenciação da situação financeira, dos fluxos que alteram essa situação, dos resultados do exercício e das modificações do patrimônio líquido tendo como resultado a contabilidade patrimonial; e a execução das receitas e despesas orçamentárias, tendo como resultado a contabilidade orçamentária.

Em face do exposto, a nova contabilidade pública alia transparência (orçamento e plano de curto prazo) e evidenciação (patrimônio e plano de longo prazo). Para esclarecer tal afirmação o CFC (2008, p.25) joga luz sobre o assunto ao afirmar que:

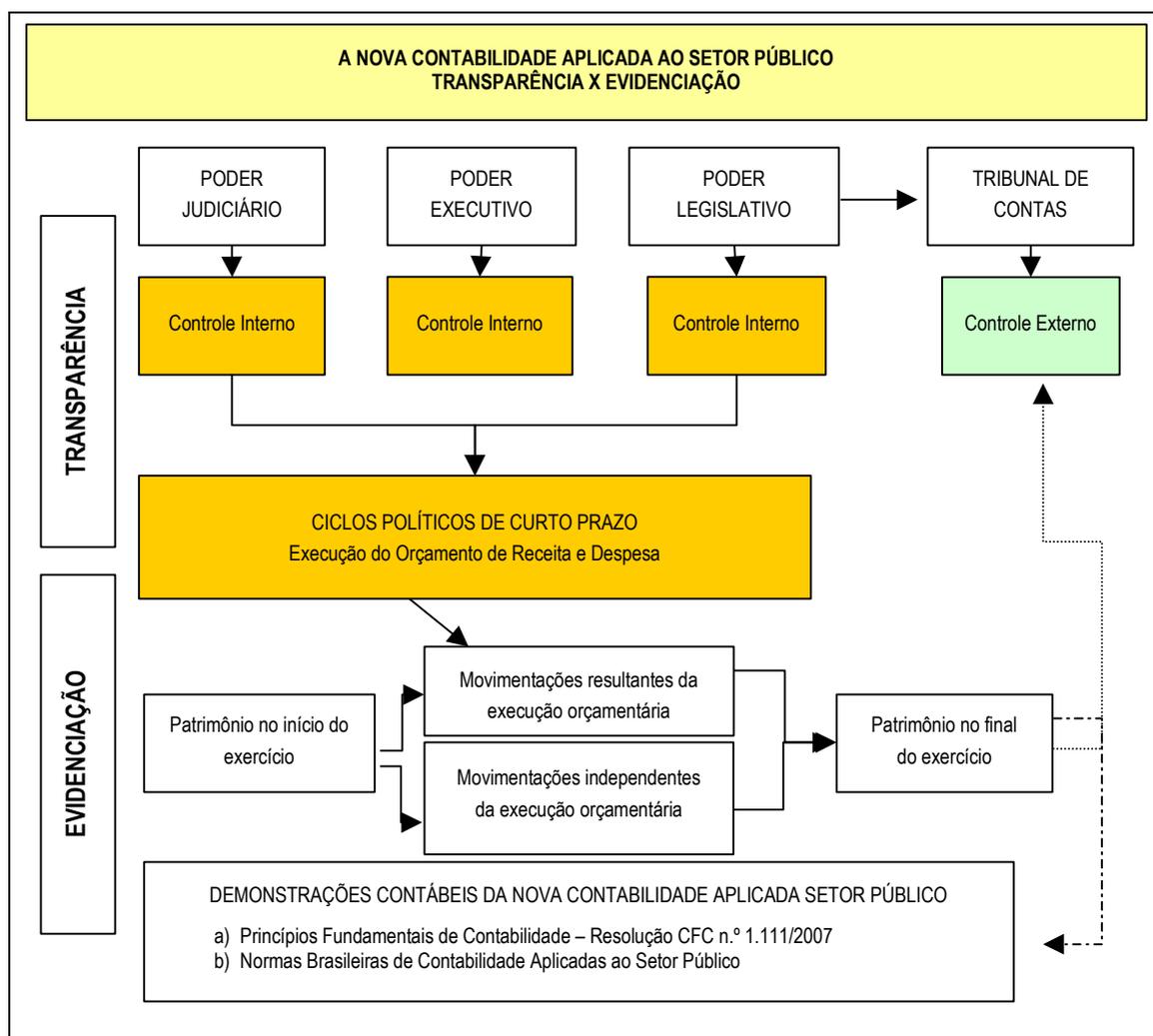
Como os recursos são escassos e as demandas da sociedade são amplas, fica caracterizado que a ideia de transparência está sempre ligada à ações de curto prazo que revelam uma estreita ligação com os ciclos políticos orçamentários (*political budget cycles theory*) em que os tomadores de decisão preocupam-se em demonstrar sua competência administrativa no curto prazo com o objetivo da obtenção de um certificado dos Tribunais de Contas como uma espécie de salvo conduto a ser apresentado durante o processo eleitoral.

Ainda segundo o CFC (2008, p.26), "é preciso considerar que os atos produzidos pela execução orçamentária implicam na aquisição ou produção de ativos que, certamente, a partir da sua incorporação ao patrimônio serão capazes de gerar benefícios futuros para o Estado". Essa afirmação deixa implícito que a evidenciação perpassa vários exercícios e, portanto, vários mandatos, prevalecendo a visão de longo prazo.

O Conselho prossegue esclarecendo que por essa razão a teoria contábil separa os elementos de evidenciação do patrimônio em duas categorias: as contas diferenciais, relativas aos valores de receita e despesa e as contas integrais, que indicam os elementos do ativo (bens e direitos) e passivo (obrigações). As primeiras revelam-se na transparência enquanto as segundas estão relacionadas

com o processo de evidenciação, que busca "comprovar de modo insofismável a prática da divulgação (*disclosure*) de todas as informações positivas ou negativas, que possam influenciar o processo decisório" (CFC, 2008, p.26).

A figura 6 apresenta a composição entre a transparência, a evidenciação e a nova contabilidade aplicada ao setor público.



**Figura 6 - Transparência e Evidenciação na Nova Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público**  
Fonte: CFC (2008).

Consoante ao expresso pelo CFC, Rosa (2011) afirma que no cumprimento das tarefas de controle e evidenciação do patrimônio a contabilidade pública subordina-se à teoria e às normas contábeis e na transparência e execução de receitas e despesas orçamentárias, às normas de direito financeiro.

Desta forma, a nova contabilidade pública não vem confrontar a legislação vigente, apenas procura resgatar o enfoque patrimonial e a convergência dos padrões contábeis brasileiros às melhores práticas internacionais.

Ainda, em que pese a necessidade de aplicação de novos procedimentos contábeis, a chamada nova contabilidade pública brasileira não introduziu nenhuma nova legislação, apenas veio disciplinar o que já estava contido na própria legislação federal, que era cumprida apenas no âmbito orçamentário.

Em outras palavras, o enfoque deixou de ser orçamentário para ser patrimonial, com respeito aos princípios fundamentais da contabilidade e facilitando o processo de convergência aos padrões internacionais.

O marco inicial do processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais, de acordo com a STN (2013), ocorreu em 2008, com a emissão da Portaria n.º 184/2008, que indicou as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, para a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

As diretrizes tiveram como norte a constatação de que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos e possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos (STN, 2008).

Com fundamento em Rosa (2011) faz-se um breve resumo do processo de mudança da contabilidade pública brasileira, cujos estudos e discussão tiveram início em 2004 com a Portaria CFC n.º 37, que instituiu Grupo de Estudos visando estudar e propor normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil, alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS. Esse grupo propôs diretrizes estratégicas no intuito de promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, de estimular a convergência às normas internacionais e de fortalecer institucionalmente a contabilidade aplicada ao setor público.

Em 2007 foi editada a Resolução CFC n.º 1.111, que trata dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público. Até esse momento não havia normas brasileiras de contabilidade voltadas especificamente ao setor público.

Em 2008, como resposta ao determinado pela Portaria n.º 184/2008, o CFC submeteu à audiência pública as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCT 16 e as aprovou nesse mesmo

ano, através das Resoluções n.ºs 1.128 e 1.137. Ainda em 2008 a STN publicou a primeira edição do MCASP.

Em 2011 foi aprovada a NBC T 16.11, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público e estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação de um subsistema de custos no setor público.

Assim, entre 2008 e 2011 foram aprovadas por Resoluções do CFC as onze primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, convertidas das *International Public Sector Accountant Standards* – IPSAS publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC.

A convergência aos padrões internacionais de contabilidade está condicionada ao atendimento a todos os requisitos das normas, que, embora tragam inovações em alguns itens, em outros apenas consolidaram o que já era ponto comum de entendimento, como se vê no quadro 14.

continua

Normas	Pontos de Destaque
NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.	Conceitua que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações os princípios e normas de contabilidade no controle do patrimônio (objeto) das entidades do setor público (campo de aplicação).
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.	Estrutura os subsistemas contábeis da contabilidade pública em: orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação e altera o balanço patrimonial da Lei n.º 4.320/64, passando os itens do ativo e passivo a serem classificados em ativo e passivo circulante e não circulante, de acordo com o grau de exigibilidade para os passivos e conversibilidade para os ativos, não mais de acordo com existência ou não de autorização legislativa.
NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	Amplia o controle sobre os instrumentos de planejamento da administração pública, evidenciando que a Lei Orçamentária Anual deve acompanhar as metas estratégicas definidas no Plano Plurianual e que as diferenças relevantes sejam objeto de notas explicativas.
NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.	As transações no setor público caracterizam-se pelas naturezas: a) econômico-financeira, originadas de fatos que afetam o patrimônio em decorrência ou não da execução do orçamento; b) administrativa, originadas de atos administrativos para dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade pública.
NBC T 16.5 - Registro Contábil.	Estabelece as formas de registros dos atos e fatos que afetam ou podem vir a afetar o patrimônio público, as características desses registros, a segurança da documentação contábil e as bases de mensuração e avaliação de seus ativos e passivos, de forma a propiciarem o acesso dos interessados a informações que gerem segurança na utilização para tomada de decisão.
NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.	Além das já estabelecidas pela Lei n.º 4.320/64, foi incorporada uma nova demonstração, o fluxo de caixa e, ainda, passou-se a exigir a elaboração de notas explicativas.

conclusão

Normas	Pontos de Destaque
NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.	Atenta que a disponibilização de informações consolidadas constitui requisito de Ética Profissional tendo em vista o alcance e as repercussões para o aperfeiçoamento do controle social.
NBC T 16.8 - Controle Interno.	<p>Determina que o controle interno possui como finalidade comprovar atos e fatos que afetem o patrimônio e garantir a integralidade das informações prestadas. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental, realizando procedimentos de prevenção e detecção.</p> <p>Os procedimentos de prevenção compreendem mapeamento de risco, avaliação de riscos e resposta ao risco. São medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato.</p> <p>Os procedimentos de detecção compreendem meios de identificação de práticas ineficientes e antieconômicas, erros e fraudes, de forma concomitante ou <i>a posteriori</i>.</p>
NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.	Previstas pela Lei 4.320/64, não eram efetivadas na esfera pública. A norma torna seus registros obrigatórios. Corresponde a despesa que deve ser reconhecida como variação passiva independente da execução orçamentária.
NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	Previsão de contabilização de bens de uso comum no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração e controle. A valorização dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.
NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.	O sistema de custos a ser implantado possui como diretriz: justificar o valor das taxas e preços públicos; facilitar a elaboração do orçamento; medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividade e sobre-atividade; fundamentar o valor dos bens produzidos pela própria administração ou os Bens de Uso Comum do Povo; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas; facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades e comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos. As informações de custos podem, ainda, subsidiar a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). A DRE permite que se conheça o resultado econômico de ações do setor público por meio do confronto entre o custo apurado e a receita econômica <sup>(1)</sup> .

**Quadro 14 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

**Fonte:** A autora, baseada no CFC (2008 e 2013), Rosa (2011) e STN (2013).

(1) De acordo com Slomski (2013, p.125) receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc.

Como destaque às normas elencadas no quadro 14, distingue-se o registro de bens de uso comum, novidade introduzida pela NBC T 16.10, sobre a qual Rosa (2011, p.19) faz algumas observações como:

Embora os bens de uso comum do povo constituam bens públicos, integrem o patrimônio público e sejam provenientes de ou constituídos com a utilização dos recursos públicos, não compunham o patrimônio contábil dos órgãos e entidades públicas e, conseqüentemente, não se enquadravam como objeto da contabilidade pública.

Quanto à NBC T 16.5 e o entendimento da aplicabilidade do Princípio da Oportunidade e da Competência para as receitas, a autora pondera que os termos receitas e despesas, empregados pela Lei n.º 4.320/64, referem-se às receitas e despesas orçamentárias, no entanto, para as demais receitas e despesas a lei não dispôs expressamente sobre o regime a ser aplicado, apenas frisou que cabia à contabilidade organizar-se de forma a permitir o conhecimento da composição patrimonial, e que as alterações da situação líquida constituiriam elementos da conta patrimonial.

Assim, segundo Rosa (2011), há todo sentido em dizer que as normas de direito financeiro não podem alterar nem se sobrepor às normas e Princípios Contábeis, porém devem ser respeitadas e cumpridas, em respeito ao princípio da legalidade e em complementação à teoria contábil.

Segundo Feijó (2012), em um contexto de escassez de recursos gerir o patrimônio público com base nas melhores práticas existentes torna possível, dentre outros, apurar os custos da prestação de serviços públicos, o que permite melhorar a eficiência na alocação de recursos públicos e a adoção de práticas que permitam promover mais ações públicas com menos recursos.

Além do resgate do estudo do patrimônio e da melhor aplicação dos princípios de contabilidade no setor público, a convergência aos padrões internacionais também possui como enfoque estimular maior responsabilização nas ações governamentais.

Isto porque a eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos poderão ser mais bem avaliadas por meio da análise e interpretação das demonstrações contábeis públicas, na medida em que as NBCASP forem adotadas pelos entes da Federação.

### 2.5.3 Os Procedimentos já Adotados na Esfera da União Relativos à Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

O cronograma de implantação das NBCASP, por meio de novos procedimentos contábeis, foi estabelecido pela STN e colocou prazos de aplicação diferenciados para a União, os Estados e os Municípios. O cronograma tem como

objetivo determinar, de forma gradual, a aplicação das cinco partes que compõem o MCASP.

A parte I, que trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários, passou a ser válida para a União, de forma facultativa, no exercício de 2010 e obrigatoriamente em 2011. Para os Estados tornou-se obrigatória em 2012 e para os Municípios em 2013.

A parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente até o final do exercício de 2014.

A parte III - Procedimentos Contábeis Específicos deve ser adotada por todos os entes da Federação em 2013.

As partes IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público PCASP e V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP, deverão ser adotadas por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.

Em face dos prazos colocados pela STN para adoção dos MCASPs por todos os entes federados, há a discutida legitimidade da STN em demandar sobre os Estados e Municípios. Sobre essa controvérsia, Slomski (2013, p.20) observa que "entende-se que a STN tem autoridade legal para, no âmbito da União e dos entes subordinados, prescrever a forma pela qual fará sua contabilidade, sem qualquer poder para obrigar os demais entes da federação".

Diante do colocado, e considerando que as mudanças iniciaram na esfera federal em 2010 e, portanto, podem ser comprovadas de forma explícita nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas emitidas a partir daquele exercício pela União, serão analisadas, para fins de conhecimento das alterações relevantes já implementadas, as peças contábeis da prestação de contas da Presidência da República dos anos de 2010, 2011 e 2012, conforme exposto no quadro 15.

<b>Ano</b>	<b>Mudanças</b>	<b>NBC T relacionada</b>
2010	Contabilização da depreciação, amortização, exaustão, redução ao valor recuperável e reavaliação de itens do imobilizado.	16.9 e 16.10
	A Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a registrar em seu ativo os créditos vencidos, porém ainda não inscritos em Dívida Ativa.	16.5
2011	A STN publicou a macrofunção "Crédito Tributário a Receber e Provisão" do Manual Siafi, que trata dos procedimentos para registro da apropriação de créditos tributários a receber e constituição da respectiva provisão, na administração pública direta da União, suas autarquias e fundações. O prazo para início dos registros começou em 2012.	16.5
2011	No Balanço Patrimonial, o item "Lucros ou Prejuízos Acumulados" foi renomeado para "Resultados Acumulados", e subdividido em "Resultado do Exercício" e "Resultados de Exercícios Anteriores". Essa alteração atende o que determina a NBCT 16.6, item 13, que estabelece: "No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores".	16.6
	Em 2011, foi criada a conta 14211.23.01 – "Bens de Uso Comum – Ativos de Infraestrutura – Rodovias" para registrar os bens de uso comum (rodovias). O lançamento será efetuado no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes - DNIT.	16.10
2012	Reconhecimento do passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores civis da União e sua evidenciação no Balanço Patrimonial.	16.5

**Quadro 15 - Mudanças Contábeis Introduzidas na União a partir de 2010**

Fonte: A autora, baseada nas prestações de contas da Presidência da República no período de 2010-2012.

Visando demonstrar a vinculação das alterações propostas pela nova contabilidade pública e sua utilidade na melhoria da transparência e da evidenciação da informação contábil, bem como na qualidade da análise e interpretação dos relatórios contábeis, detalham-se a seguir algumas observações expostas no quadro 15.

### 2.5.3.1 Depreciação, Amortização, Exaustão e Mensuração de Ativos e Passivos

A Nota Explicativa do Balanço Geral da União para o ano de 2011 ressalta que antes do exercício de 2010 a administração pública federal não praticava procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo com que estes permanecessem com valores históricos, não configurando uma base monetária inicial confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação. Assim, foi necessário adequar a base monetária inicial, como determina o MBCASP, gerando ajustes de valorização e desvalorização dos ativos.

Já a depreciação, que configura despesa operacional, permite que a perda de valor do bem passe a ser reconhecida a partir da distribuição do custo de aquisição pelo número de exercícios em que o bem for utilizado.

O cronograma de implantação do processo de depreciação, amortização, exaustão e mensuração foi estabelecido pela STN, iniciando em 2010, para os bens incorporados e/ou colocados em utilização a partir daquele exercício.

Em 2011, os processos estenderam-se para as aeronaves, embarcações, equipamentos de processamento de dados e veículos de tração mecânica. Em 2012, foram inclusos os aparelhos e equipamentos de comunicação e máquinas e equipamentos industriais. O cronograma finaliza em 2013, englobando os aparelhos e equipamentos médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares e mobiliário em geral.

A evolução dos valores, tanto da depreciação, amortização e exaustão quanto das desvalorizações e valorizações, na Demonstração das Variações Patrimoniais, das prestações de contas relativas aos anos de 2010 a 2012, estão expostos nos quadros 16, 17 e 18, respectivamente:

<b>Depreciação, Amortização e Exaustão</b>			
<b>Ano</b>	<b>Valor</b>	<b>Varição em relação ao ano anterior</b>	
		<b>Em valores nominais (R\$)</b>	<b>Em percentual</b>
2010	766.937,88	528.953,98	222
2011	1.440.746.605,11	1.439.979.667,23	187.757
2012	1.966.991.255,17	526.244.650,06	36,52

**Quadro 16 - Valores relativos à depreciação, amortização e exaustão de 2010 a 2012**

**Fonte:** A autora, baseada nas prestações de contas da Presidência da República no período de 2010 a 2012.

**Nota:** Memo: Em 2009 os valores foram de R\$ 237.983,90.

<b>Mensuração de Ativos e Passivos - Desvalorização (redução a valor recuperável)</b>			
<b>Ano</b>	<b>Valor</b>	<b>Varição em relação ao ano anterior</b>	
		<b>Em valores nominais (R\$)</b>	<b>Em percentual</b>
2010	3.898.409.375,64	1.967.994.165,04	102
2011	8.396.588.724,64	4.498.179.349,00	115
2012	16.041.773.853,22	7.645.185.128,58	91

**Quadro 17 - Valores relativos à Mensuração de Ativos e Passivos - Desvalorização de 2010 a 2012**

**Fonte:** A autora, baseada nas prestações de contas da Presidência da República no período de 2010 a 2012.

**Nota:** Memo: em 2009 os valores foram de R\$ 1.930.415.210,60.

<b>Mensuração de Ativos e Passivos - Valorização</b>			
<b>Ano</b>	<b>Valor</b>	<b>Varição em relação ao ano anterior</b>	
		<b>Em valores nominais (R\$)</b>	<b>Em percentual</b>
2010	9.478.285.529,71	2.605.600.643,54	38
2011	20.506.342.876,13	11.028.057.346,42	116
2012	50.467.059.600,25	29.960.716.724,12	146

**Quadro 18 - Valores relativos à Mensuração de Ativos e Passivos - Valorização de 2010 a 2012**

**Fonte:** A autora, baseada nas prestações de contas da Presidência da República no período de 2010 a 2012.

**Nota:** Memo: Em 2009 os valores foram de R\$ 6.872.684.886,17.

Destaque-se que no ano de 2010 os valores para os registros de despesas com depreciação, amortização e exaustão foi 222% do valor do mesmo período do ano anterior, passando essa variação para 187.757% em 2011. Tais ocorrências devem-se, em 2010, ao início do cumprimento da implantação dos procedimentos contábeis relativos à NBC T 16.9 para os bens adquiridos naquele ano. Já a grande variação apresentada em 2011 ocorreu pela inclusão de itens adquiridos antes de 2010, englobando, portanto, bens adquiridos em inúmeros exercícios.

Como o cronograma da STN estabelece prazos máximos para a mensuração e depreciação dos ativos até 2013, o Balanço Patrimonial e as Demonstrações das Variações Patrimoniais continuarão a sofrer impactos até que se conclua os testes de recuperabilidade de todo o ativo.

A evidenciação e a transparência da depreciação, amortização, exaustão e mensuração de ativos e passivos impactam o resultado patrimonial (superávit/déficit) das entidades públicas, pois configuram despesas e valorização e desvalorização de ativos e passivos do patrimônio das entidades.

Nota-se que a realização desses procedimentos permite ao usuário da informação contábil conhecer como a Administração Pública mantém, conserva e amplia seu patrimônio, bem como os reflexos dessas atividades na sua capacidade de continuidade e melhoria da prestação dos serviços públicos.

### 2.5.3.2 Registro pelo Regime de Competência

Em 2010, a Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a registrar em seu ativo os créditos vencidos, que até então eram evidenciados apenas após sua inscrição em dívida ativa. Sobre esse registro a Nota Explicativa do Balanço Geral da União (2010, p.10) expõe que "apesar de tal registro não significar a adoção completa do regime de competência, expressa um avanço nesse sentido".

Em relação ao reconhecimento de receitas a STN observa que no Balanço Geral da União de 2011 foram identificados reconhecimentos da receita contábil por competência. A identificação foi feita a partir de um grupo de contas de créditos a receber, que por sua natureza evidenciam os valores reconhecidos de receitas segundo seu fato gerador e independente do seu recebimento. Em 2011 eram 18 os órgãos que reconheceram a receita contábil por competência, passando em 2012 para 37 órgãos.

Com o registro pelo regime de competência as receitas passam a ser registradas pela contabilidade no momento em que a Administração Pública reconhece o devedor e os valores devidos. O reflexo nos balanços públicos é a transparência e a evidenciação do montante das receitas tributárias lançadas e ainda não arrecadadas.

Aqui cabe um contraponto à visão da STN no que toca ao registro de créditos vencidos, a discussão recai sobre o momento da ocorrência do fato gerador. Para melhor entendimento e considerando a harmonização com as práticas internacionais, Slomski (2013, p.27 e 54) alerta que "a simples emissão do

auto de infração por parte do agente fiscal, pelo padrão internacional de contabilidade, não gera registro contábil". Segundo o autor o auto de infração serve de insumo para o controle de ativos contingentes e não deveria figurar no balanço e sim ser objeto de nota explicativa. A observação parte da lógica que o crédito para figurar no ativo deve ser algo já realizado, ou seja, de existência confirmada, e para tanto, o processo deve estar finalizado com o aceite da empresa devedora em pagar o crédito tributário.

Não obstante, para Feijó (2011) esses registros possibilitarão o controle dos valores lançados e baixados, mitigando casos de corrupção em que créditos tributários são baixados indevidamente, pois sem o registro contábil dos créditos a receber, resta aos órgãos de controle auditar cada um dos diversos sistemas que controlam os valores a receber dos órgãos fazendários.

#### 2.5.3.3 Registro de Bens de Uso Comum

Em 2011 foi criada a conta contábil "Bens de Uso Comum –Ativos de Infraestrutura – Rodovias", na qual foi registrada, em 2012, pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) valores de incorporação de todas as rodovias da União no montante de R\$ 182 bilhões.

Os reflexos desses registros nas demonstrações contábeis permitem aos interessados conhecer de forma mais fidedigna o valor do patrimônio público, em especial quanto àqueles que não geram benefícios econômicos e sim benefícios sociais.

#### 2.5.3.4 Registro das Provisões Matemáticas Previdenciárias do RPPS da União

O Ministério da Previdência Social registrou no ano de 2012 em seu "Passivo Exigível a Longo Prazo", o reconhecimento do passivo atuarial do RPPS da União no montante de R\$ 1.107.103.384,39 dividido em Provisões de Benefícios Concedidos no valor de R\$ 442.167.637,76 e Provisões de Benefícios a Conceder no

valor de R\$ 664.935.746,63. O passivo atuarial corresponde ao compromisso líquido do RPPS, ou seja, é a diferença entre os benefícios futuros e as receitas futuras.

As provisões são levadas à conta do passivo exigível a longo prazo e diminuem o patrimônio líquido da entidade pública.

A evidenciação e a transparência desse passivo levam ao conhecimento da sociedade como o Poder Público se prepara para garantir o passivo decorrente do plano de benefícios sociais dos servidores públicos, de modo a assegurar o equilíbrio financeiro e o pagamento de todas as suas obrigações, sem comprometer os orçamentos públicos.

Com estas observações parece claro que as alterações implementadas pela nova contabilidade pública brasileira revestem de qualidade a informação evidenciada pelas demonstrações contábeis, e, ao mesmo tempo, oportunizam à contabilidade pública cumprir seu papel de bem informar seus usuários e de ser útil à tomada de decisão.

Salienta-se, então, que no ambiente contábil o processo de comunicação da evidenciação e da transparência dos atos e fatos administrativos registrados pela contabilidade ocorre por meio das demonstrações contábeis, representação definida pela Resolução CFC 1.133/2008 como sendo:

A técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Como pode ser observado no quadro 14, a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, apresenta as demonstrações a serem elaboradas pelas entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. São elencadas no quadro 19 as demonstrações contábeis que passam a partir de 2014, a ser de elaboração obrigatória para todo o setor público.

<b>Demonstrativos</b>	<b>Conteúdo de evidenciação</b>
Balço Patrimonial	Situaço patrimonial, qualitativa e quantitativamente.
Balço Orçamentário	Confronta o orçamento inicial e suas alterações com a execuço e demonstra o resultado orçamentário.
Balço Financeiro	Receitas e despesas orçamentárias e os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.
Demonstraço das Variaçoes Patrimoniais	Variaçoes quantitativas, o resultado patrimonial e as variaçoes qualitativas decorrentes da execuço orçamentária.
Demonstraço dos Fluxos de Caixa	Movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, compreendendo o fluxo de caixa: das operaçoes, dos investimentos e dos financiamentos.
Demonstraço das Mutaçoes do Patrimônio Líquido	Alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre as datas de duas demonstraçoes financeiras consecutivas. Refletem o aumento ou diminuço da riqueza durante o período. É obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidaço das contas.
Notas Explicativas	Informações adicionais em relaço às já apresentadas nas demonstraçoes, bem como descriçoes, narrativas ou segregaçoes e aberturas de itens anteriormente divulgados, além de informações acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstraçoes contábeis.

**Quadro 19 - Demonstraçoes Contábeis de Elaboraço Obrigatória para o Setor Público a Partir de 2014**

Fonte: A autora, baseada no MCASP (2012).

Além de incluir o demonstrativo dos Fluxos de Caixa aos já estabelecidos pela Lei n.º 4.320/64, a NBC T 16.06 também alterou a estrutura dos balanços públicos. As alteraçoes partiram da necessidade de padronizaço dos procedimentos e demonstrativos contábeis para todos os entes da Federaço, em razão da consolidaço e divulgaço das contas das entidades do setor público.

Assim, as demonstraçoes contábeis podem ser apresentadas de duas formas, como expõe o MCASP (2012): i) Demonstraçoes Contábeis Consolidadas – que compõe a Prestaçao de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente e ii) as Demonstraçoes Contábeis Não-Consolidadas – que compõe a tomada ou prestaço de contas anual dos agentes públicos.

Segundo Feijó (2011), a padronizaço permitirá à sociedade comparar as demonstraçoes contábeis de todos os entes da Federaço que, juntamente com o processo de transparência das contas públicas, possibilitará à sociedade avaliar melhor a gestão dos governantes. Para o autor, açoes de transparência e de evidenciaço do patrimônio público e de suas variaçoes são, por sua própria natureza, inibidoras de processos de corrupço.

Considerando a proposta deste estudo, de compartilhamento das análises e interpretações propiciadas pelas demonstrações contábeis a que está obrigada a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, detalham-se na próxima seção o funcionamento, a estrutura, a análise e a interpretação do conjunto dos Balanços Públicos.

#### 2.5.4 Estrutura dos Balanços Públicos

Encerrado o exercício financeiro, o setor de contabilidade deve proceder ao levantamento das demonstrações contábeis que fazem parte da prestação de contas a ser apresentada não só aos órgãos institucionais do Poder Legislativo e Tribunal de Contas, como também para os diversos usuários (SILVA, 2009, p.325).

Desta forma, toda a movimentação de recursos realizada durante o ano é demonstrada através dos balanços públicos, que formam um conjunto de três peças: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Balanço Patrimonial.

As atuais estruturas dos Balanços Públicos foram modificadas pela Portaria/STN n.º 66/2010, que alterou os Anexos 12 (Balanço Orçamentário), 13 (Balanço Financeiro) e 14 (Balanço Patrimonial) da Lei 4.320/64. As novas estruturas serão de utilização obrigatória por todos os entes da Federação até o final do exercício de 2014.

As diferenças entre as duas estruturas estão expostas nos Quadros 20, 21 e 22, relativos aos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, respectivamente.

##### 2.5.4.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento governamental e a execução orçamentária. Sua definição está contida na Lei n.º 4.320/64, no artigo 102, *in verbis*: "Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas". Este deve, ainda, ser acompanhado de dois anexos, quais sejam: Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar não-Processados e Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar Processados, além das notas explicativas.

<b>Balço Orçamentário</b>	
<b>Estrutura atual</b>	<b>Estrutura proposta obrigatória a partir de 2014</b>
Receitas evidenciadas por categoria econômica: corrente e de capital, discriminadas por fonte de recursos.	Receitas evidenciadas por categoria econômica: corrente e de capital, discriminadas por fonte de recursos e detalhadas até o 3.º nível (espécie).
Despesas evidenciadas por tipos de créditos: orçamentários e suplementares, especiais e extraordinários.	Despesas evidenciadas por categoria econômica: corrente e de capital e discriminadas por grupo de natureza.
<p>Mudanças relevantes</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A despesa orçamentária passa a ser demonstrada por empenho, liquidação, despesa paga e restos a pagar não processados.</li> <li>▪ Há linhas específicas de refinanciamento de dívida e saldos de exercícios anteriores para as receitas.</li> <li>▪ Há linha de amortização da dívida refinanciada para a despesa orçamentária.</li> </ul> <p>Benefícios para a sociedade</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Acompanhar a execução da Lei Orçamentária do ente público.</li> <li>▪ Conhecer quais fontes de recursos financiam os objetos de gastos.</li> <li>▪ Conhecer o nível de arrecadação do ente público.</li> <li>▪ Identificar a economia ou excesso de gastos com os recursos públicos.</li> </ul>	

**Quadro 20 - Alterações na estrutura do Balço Orçamentário**  
**Fonte: A autora, baseada no MCASP (2012), CFC (2009) e Rosa (2011).**

Segundo Silva (2009, p.346), o Balço Orçamentário constitui o produto final da contabilidade orçamentária e objetiva registrar: i) os elementos do orçamento da forma como foi aprovado pelo Poder Legislativo: ii) a execução do orçamento e as modificações introduzidas e iii) a posição dos valores executados no final do exercício e as previsões iniciais do orçamento.

As mudanças relevantes vão permitir que se conheça a adequação da execução orçamentária ao planejamento e o montante efetivamente pago das despesas empenhadas, bem como quais são levadas à inscrição em restos a pagar e farão parte, pelo regime de caixa, das despesas pagas no exercício seguinte.

#### 2.5.4.2 Balço Financeiro

O Balço Financeiro demonstra a movimentação financeira das entidades do setor público dentro de um determinado período e conjuga as receitas e despesas orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários, e os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte (SILVA, 2009, p.347).

<b>Balço Financeiro</b>	
<b>Estrutura atual</b>	<b>Estrutura proposta obrigatória a partir de 2014</b>
Receitas evidenciadas por categoria econômica: correntes e de capital.	Receitas evidenciadas por origem de recursos: vinculada e/ou ordinária.
Despesas evidenciadas por funções de governo.	Despesas evidenciadas por destinação de recursos: vinculada e/ou ordinária.
Mudanças relevantes <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A despesa orçamentária passa a ser demonstrada por destinação de recursos e não mais por função e grupo de despesa e é registrada por empenho e não mais por liquidação durante o exercício.</li> </ul> Benefícios para a sociedade <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Acompanhar a receita auferida e a despesa paga pelo ente público por destinação de recursos.</li> <li>▪ Permite visão orçamentária e extraorçamentária das disponibilidades financeiras.</li> </ul>	

**Quadro 21 - Alterações na estrutura do Balço Financeiro**

**Fonte: A autora, baseada no MCASP (2012), CFC (2009) e Rosa (2011).**

A estrutura do Balço Financeiro está dividida em duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos, e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios (MCASP, 2012).

As mudanças relevantes na estrutura do Balço Orçamentário irão revelar a origem e a aplicação dos recursos financeiros referentes à receita e à despesa orçamentárias de acordo com a sua vinculação legal. O processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos na execução orçamentária da receita e da despesa permite avaliar quais demandas da sociedade tiveram arrecadação e empenho, conforme suas vinculações legais (MCASP, 2012).

#### 2.5.4.3 Balço Patrimonial

O Balço Patrimonial apresenta a realidade do patrimônio da entidade em um momento determinado e o resultado acumulado. É a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação (MCASP, 2012). Está estruturado em três grupos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, além das contas de compensação.

Para atendimento à Lei n.º 4.320/64, ao Balanço Patrimonial será anexado o demonstrativo referente aos Ativos e Passivos Financeiros, Ativos e Passivos Permanentes e o Saldo Patrimonial, valores que até a alteração da estrutura faziam parte do modelo original. E, para cumprir o que determina o parágrafo único do artigo 8.º e o inciso I do artigo 50 da LRF, o Balanço Patrimonial deve ser acompanhado do Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro Apurado no Balanço Patrimonial do exercício, apresentando os recursos de acordo com sua destinação ordinária ou vinculada.

Em relação às Contas de Compensação, essas não mais integram o Balanço Patrimonial e constarão em quadro específico.

<b>Balanço Patrimonial</b>	
<b>Estrutura atual</b>	<b>Estrutura proposta obrigatória a partir de 2014</b>
Receitas classificadas em estreita relação com o aspecto orçamentário, ou seja, se dependem ou independem de autorização orçamentária.	Receitas classificadas de acordo com os atributos de conversibilidade: Circulante e Não Circulante.
Despesas classificadas em estreita relação com o aspecto orçamentário, ou seja, se dependem ou independem de autorização orçamentária.	Despesas classificadas de acordo com os atributos de exigibilidade: Circulante e Não Circulante.
<p>Mudanças relevantes</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Enfoque patrimonial ao Balanço e promove-se a convergência às normas brasileiras e internacionais, incluindo a legislação societária (Lei n.º 6.404/76 e alterações).</li> </ul> <p>Benefícios para a sociedade</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Verificar como o setor público está mantendo o patrimônio público, através do seu nível de depreciação, exaustão e amortização e como se prepara para manter, conservar e ampliar o patrimônio público, no sentido de aumentar sua capacidade de prestação de serviços para a população.</li> <li>▪ Conhecer a evolução ou redução do patrimônio líquido das entidades públicas.</li> </ul>	

**Quadro 22 - Alterações na estrutura do Balanço Patrimonial**

Fonte: A autora, baseada no MCASP (2012), CFC (2009) e Rosa (2011).

Além de permitir que se conheça melhor a situação patrimonial do ente público, as mudanças relevantes no Balanço Patrimonial atendem à necessidade da classificação dos elementos patrimoniais conforme sua conversibilidade e exigibilidade, ou seja, de sua transformação em numerário e do vencimento dos compromissos.

Segundo Silva (2009), as alterações introduzidas pelas NBCASP consideram, como determina a CF de 1988, o cidadão como destinatário das ações governamentais, e, portanto, a prestação de contas e os balanços extraídos da

contabilidade deixam de ser uma forma de evidenciação dessas ações perante a fazenda pública para se tornarem canais de comunicação entre os agentes públicos e a população.

Feitas essas considerações sobre as mudanças propiciadas pela NBC T 16.6, é possível sustentar que as alterações que serão introduzidas nas estruturas dos Balanços Públicos e a utilização de procedimentos e registros padronizados por todos os entes da Federação irão refletir na qualidade da transparência e da evidenciação da informação contábil pública. Consequentemente, refletir-se-ão na segurança das análises da gestão governamental, quando realizadas por meio das demonstrações contábeis públicas.

#### 2.5.5 Análise e Interpretação dos Balanços Públicos

O resultado obtido através da análise de balanços representam as ações realizadas durante o exercício a que se referem. Para Kohama (1999) analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base em dados que, processados, levam a uma interpretação, que possibilita o entendimento dos levantamentos apontados e corresponde à tradução dos resultados apresentados.

Conforme detalhado adiante, as observações e interpretações dos balanços públicos ocorrem: i) por meio do confronto entre os itens componentes dos balanços e ii) mediante a utilização da análise por quocientes, que trata da comparação entre valores, que permite conhecer, através de uma divisão, quantas vezes um valor representa em relação a outro.

##### 2.5.5.1 Análise do Balanço Orçamentário

Para Kohama (1999, p.144) o Balanço Orçamentário "demonstra o controle do cumprimento das determinações e especificações constantes na Lei do Orçamento".

Segundo Rosa (2011), a análise do Balanço Orçamentário permite a apuração de indicadores para avaliação da gestão orçamentária, por meio da comparação entre os valores demonstrados nas colunas das receitas e das despesas orçamentárias.

Nesse sentido, os confrontos entre as receitas e as despesas orçamentárias podem apresentar os seguintes resultados:

Receita Executada > Despesa Executada = Superávit

Receita Executada < Despesa Executada = Déficit

Receita Executada = Despesa Executada = Equilíbrio

Receita Prevista > Receita Executada = Insuficiência de Arrecadação

Receita Executada > Receita Prevista = Excesso de Arrecadação

Despesa Fixada > Despesa Executada = Economia na Execução da Despesa

Despesa Fixada < Despesa Executada = Excesso na Execução da Despesa

Do exposto, fica explícito que o Balanço Orçamentário apresenta o resultado, no exercício, entre o orçamento aprovado e a execução orçamentária. As diferenças podem resultar em superávit ou déficit orçamentário.

Um resultado deficitário representa a eventual diferença, a menor, entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas. Se as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, essa diferença será lançada como superávit (MCASP, 2012).

Outras observações poderão ser realizadas a partir das mudanças introduzidas na estrutura do Balanço Orçamentário, a partir de 2015. Uma das análises consiste em comparar a coluna de "Previsão Inicial" com a coluna de "Dotação Inicial"; e as colunas da "Previsão Atualizada" e "Receita Realizada", com as colunas da "Dotação Atualizada" e "Despesa Empenhada". Esses confrontos permitem verificar a adequação do planejamento orçamentário à sua execução (MCASP, 2012).

Outra análise que poderá ser feita através da nova estrutura do Balanço Orçamentário consiste em relacionar a coluna "Despesas Empenhadas" e as colunas "Despesas Liquidadas" e "Despesas Pagas", que demonstram quanto das despesas empenhadas formam efetivamente um passivo financeiro e quantas foram realmente pagas, respectivamente (MCASP, 2012).

Em relação às análises por meio dos quocientes sobre o Balanço Orçamentário essas apresentam dados relevantes sobre a execução orçamentária e sua adequação ao planejamento, conforme se vê pelos índices expostos no quadro 23.

<b>Quocientes de Resultado Orçamentário</b>	
<p><b>Quociente de Execução da Receita</b></p> $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Revisão Atualizada da Receita}}$ <p>Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas.</p>	<p><b>Quociente de Execução da Despesa</b></p> $\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Dotação Atualizada}}$ <p>Pode indicar ineficiência no processo de planejamento-execução ou uma economia de despesa orçamentária.</p>
<p><b>Quociente do Resultado Orçamentário</b></p> $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Empenhada}}$ <p>Indica a existência de superávit ou déficit.</p>	<p><b>Quociente de Utilização do Superávit Financeiro</b></p> $\frac{\text{Créditos Adicionais abertos por meio de superávit financeiro}}{\text{Total do superávit financeiro apurado no exercício anterior}}$ <p>Indica a parcela do superávit financeiro utilizada para abertura de créditos adicionais.</p>
<p><b>Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária</b></p> $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Paga}}$ <p>Indica o quanto da receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga.</p>	<p><b>Quociente da Execução Orçamentária Corrente</b></p> $\frac{\text{Receita Realizada Corrente}}{\text{Despesa Empenhada Corrente}}$ <p>Indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se utilizou-se de receitas de capital para financiá-las.</p>
<p><b>Quociente de Desempenho da Arrecadação</b></p> $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Inicial da Receita}}$ <p>Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.</p>	<p><b>Quociente do Equilíbrio Orçamentário</b></p> $\frac{\text{Previsão Inicial da Receita}}{\text{Dotação Inicial da Despesa}}$ <p>Indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA.</p>
<p><b>Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação</b></p> $\frac{\text{Créditos Adicionais abertos por meio de excesso de arrecadação}}{\text{Total do excesso de arrecadação}}$ <p>Indica a parcela do a parcela do excesso de arrecadação utilizada para abertura de créditos adicionais.</p>	

**Quadro 23 - Quocientes de Resultado Orçamentário**  
**Fonte: A autora, com base no MCASP (BRASIL, 2012).**

Dos indicadores expostos no Quadro 23 infere-se que a função da análise dos resultados obtidos pela divisão entre os dados orçamentários da receita e da despesa pública não é apenas revelar se houve ou não equilíbrio na execução orçamentária, visto que esse resultado pode ser observado pelo confronto direto entre receitas e despesas orçamentárias.

A análise do Balanço Orçamentário por quocientes revela de forma mais aprofundada a relação entre o planejamento orçamentário e sua execução, detalhando os fatores que influenciaram na ocorrência de equilíbrio ou desequilíbrio orçamentário.

Segundo Kohama (1999), pode-se verificar, por exemplo, pelo resultado do Quociente do Equilíbrio Orçamentário, se houve falha de previsão da receita, se esse se apresentar negativo, o que indicará excesso de arrecadação e a abertura de créditos adicionais durante o exercício.

Já o Quociente do Resultado Orçamentário, além de revelar a existência de superávit ou de déficit orçamentário, pode demonstrar, no caso de se revelar negativo, a inscrição de grande volume de restos a pagar, considerando o regime contábil misto<sup>4</sup> aplicado ao reconhecimento da receita (regime de caixa) e da despesa orçamentária (regime de competência).

#### 2.5.5.2 Análise do Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro é composto por todas as operações financeiras, dependentes ou independentes da execução orçamentária. Apresentam, portanto, as despesas e as receitas orçamentárias e os pagamentos e recebimentos extraorçamentários e os valores inscritos em restos a pagar, conforme disposto no artigo 103 da Lei 4.320/64, *in verbis*:

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

---

<sup>4</sup> CFC (2008) esclarece que o regime misto, de caixa para as receitas e competência para as despesas, significa que as receitas são consideradas como recebidas somente no momento da entrega do numerário e as despesas, consideradas despesas, antes mesmo do pagamento, dependendo sempre do período em que incorreram.

A análise e a verificação do Balanço Financeiro têm como objetivo predominante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira (MCASP, BRASIL, 2012).

O resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários.

De acordo com Rosa (2011) esse resultado pode ser obtido de duas formas:

- 1) Pela diferença entre o saldo em espécie para o exercício seguinte e o saldo em espécie do exercício anterior.
- 2) Pela diferença entre a soma das receitas orçamentárias mais as transferências financeiras recebidas e os recebimentos extraorçamentários, e o somatório da despesa orçamentária, das transferências financeiras concedidas e dos pagamentos extraorçamentários. O resultado poderá indicar superávit ou déficit financeiro se:

<p>Ingressos &gt; dispêndios = Superávit Ingressos &lt; dispêndios = Déficit</p>
--

O MCASP (2012) elenca as seguintes utilidades das informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades: i) na tomada de decisões que podem influenciar o fluxo de caixa da entidade; ii) para mensurar se o disponível é suficiente para pagar as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos e contratados e ainda satisfazer os gastos de manutenção.

A seguir o quadro 24 demonstra quais análises podem ser obtidas por meio dos quocientes sobre o Balanço Financeiro, que revelam a movimentação financeira das entidades do setor público dentro de um determinado exercício financeiro.

<b>Quocientes do Balanço Financeiro</b>	
<p><b>Quociente de Execução Orçamentária</b></p> $\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Revisão Orçamentária}}$ <p>Indica quanto da receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária.</p>	<p><b>Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária</b></p> $\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}}$ <p>Indica quanto da receita orçamentária representa para a despesa orçamentária paga.</p>
<p><b>Quociente da Execução Orçamentária de Capital</b></p> $\frac{\text{Receita de Capital}}{\text{Despesa de Capital}}$ <p>Indica quanto da receita de capital representa em relação à despesa de capital paga.</p>	<p><b>Quociente de Execução Orçamentária Corrente</b></p> $\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$ <p>Indica quanto da receita corrente representa em relação à despesa corrente paga.</p>
<p><b>Quociente da Execução Extraorçamentária</b></p> $\frac{\text{Receita Extra Orçamentária}}{\text{Despesa Extra Orçamentária}}$ <p>Indica quanto da receita extra orçamentária foi recebida em relação à despesa extra orçamentária paga.</p>	<p><b>Quociente do Resultado da Execução Financeira</b></p> $\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extraorçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária)}}$ <p>Indica o resultado do balanço financeiro, demonstrando a somatória da receitas e da despesas.</p>
<p><b>Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros</b></p> $\frac{\text{Saldo que passa para o exercício seguinte}}{\text{Saldo do exercício anterior}}$ <p>Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.</p>	<p><b>Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro</b></p> $\frac{(\text{Receita Orçamentária} - \text{Despesa Orçamentária})}{\text{Variação do saldo em espécie}}$ <p>Indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA.</p>

**Quadro 24 - Quocientes do Balanço Financeiro**

Fonte: A autora, baseada em Kohama (1999) e MCASP (2012).

Segundo Kohama (1999), os quocientes do Balanço Financeiro auxiliam a análise e a interpretação do resultado orçamentário. Como exemplo, o autor cita o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária. Este quociente iguala a escrituração da receita e da despesa orçamentária pelo regime de caixa, retirando os restos a pagar inscritos no exercício. Assim, proporciona melhores condições de entendimento sobre o resultado do Balanço Orçamentário, visto que o resultado deficitário pode ser induzido pela própria ambiguidade da legislação, que estabelece um regime de reconhecimento para a despesa (de competência) e outro para a receita (de caixa).

Além disso, o Balanço Financeiro permite verificar, juntamente com o Balanço Patrimonial, se um resultado financeiro negativo é indicador de mau desempenho financeiro ou se espelha apenas uma redução no endividamento público, ou, ainda, se esse resultado reflete investimentos realizados no período.

### 2.5.5.3 Análise do Balanço Patrimonial

A observação sobre os indicadores do Balanço Patrimonial permite avaliar o impacto da gestão sobre o patrimônio público e por isso é ferramenta de avaliação do desempenho dos gestores públicos.

A análise e a verificação do Balanço Patrimonial têm como fator predominante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão econômica da entidade (MCASP, 2012).

Kohama (1999, p.173) considera que "o balanço patrimonial é uma das peças mais importantes no trabalho de análise e interpretação dos Balanços Públicos".

Neste sentido, além de reforçar a posição de Kohama (1999), o CFC (2008) aponta a importância da análise do Balanço Patrimonial para os controles interno, externo e social, considerando as questões que podem destacar, a partir da avaliação dos elementos do ativo e passivo. Entre elas: i) melhorias ou não dos indicadores de liquidez e endividamento, tanto de curto, quanto de longo prazo; ii) aumento ou redução da capacidade de prestação de serviços à população; iii) conservação, manutenção e capacidade de reposição dos bens e equipamentos públicos.

O MCASP (2012) indica como uma das análises mais propositivas para avaliação do desempenho patrimonial a verificação sobre a manutenção do patrimônio. Ela permite conhecer o nível de depreciação, exaustão e amortização que a entidade pública irá assumir anualmente e como esta se prepara para manter, conservar e ampliar o patrimônio público, visando o aumento de sua capacidade de prestação de serviços para a sociedade.

A estrutura do Balanço Patrimonial está dividida em ativo, passivo e patrimônio líquido, e a partir de 2014 os elementos patrimoniais estarão segregados em Circulante e Não Circulante. É sobre essa nova estrutura que são apresentados no Quadro 25 os indicadores de resultado do Balanço Patrimonial.

<b>Indicadores do Balanço Patrimonial</b>	
<p><b>Liquidez Imediata</b></p> $\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$ <p>Indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com recursos disponíveis em caixa ou bancos</p>	
<p><b>Liquidez Seca (LS)</b></p> $\frac{(\text{Disponibilidades} + \text{Créditos a Curto Prazo})}{\text{Passivo Circulante}}$ <p>Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes sem considerar itens não monetários para fazer face às suas obrigações de curto prazo</p>	<p><b>Liquidez Geral</b></p> $\frac{(\text{Ativo Circulante} + \text{Ativo Realizável a Longo Prazo})}{\text{Passivo Circulante}}$ <p>Demonstra a capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos.</p>
<p><b>Índice de Solvência (IS)</b></p> $\frac{(\text{Ativo Circulante} + \text{Ativo Não - Circulante})}{(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não - Circulante})}$ <p>Indica se a entidade tem condições de fazer frente a suas obrigações e ainda apresenta uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro</p>	<p><b>Liquidez Corrente (LC)</b></p> $\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$ <p>Demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo para pagar suas dívidas também de curto prazo</p>
<p><b>Composição do Endividamento (CE)</b></p> $\frac{\text{Passivo Circulante}}{(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não - Circulante})}$ <p>Representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total. Geralmente é melhor para a entidade que suas dívidas sejam de longo prazo.</p>	<p><b>Endividamento Geral (EG)</b></p> $\frac{(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não - Circulante})}{\text{Ativo Total}}$ <p>Demonstra o grau de endividamento da entidade. Reflete também a sua estrutura de capital</p>

**Quadro 25 - Indicadores do Balanço Patrimonial**

Fonte: A autora, baseada no MCASP (2012).

A análise dos quocientes de liquidez do Balanço Patrimonial possibilita a avaliação da capacidade financeira da entidade para honrar seus compromissos com terceiros, bem como sua estrutura de capital e a composição de seu endividamento.

Segundo Kohama (1999), os quocientes revelam também a existência ou não de superávit financeiro, por meio do Quociente de Liquidez Imediata que, sendo positivo, permitirá a cobertura de créditos adicionais.

De maneira geral, a partir da análise e da interpretação dos Balanços Públicos, são extraídos indicadores que permitem conhecer qualitativa e quantitativamente: i) a composição do patrimônio público; ii) a avaliação da gestão orçamentária e financeira; iii) a política fiscal praticada e iv) a influência da administração do gestor sobre o patrimônio público.

Assim, além de auxiliar na verificação de erros e acertos do planejamento estatal, a análise dos balanços públicos também indica como as ações do gestor

influenciam no resultado, possibilitando a melhoria do planejamento e da execução das políticas públicas, tanto para o executivo, quando da formulação do orçamento, quanto para o gestor que atua diretamente nos órgãos do governo.

Pode-se verificar que a nova estruturação para os balanços públicos, obrigatória a partir de 2014, reforçará os atributos de confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade, da informação evidenciada pelas demonstrações contábeis públicas. Além de estarem revestidas das melhores práticas, propiciadas pela convergência contábil às normas internacionais e pela padronização dos procedimentos contábeis entre todos os entes federados.

Para Pascoaloto (2011) a expectativa da implementação das NBCASP é que estas provoquem uma melhoria nos controles internos para a proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência à aplicação de recursos da sociedade. A autora finaliza, afirmando que se espera eliminar a "contabilidade criativa", dando lugar à transparência do Estado e de suas responsabilidades.

Desta forma, presume-se que haverá maior qualidade à análise e à interpretação das demonstrações contábeis, cujo conteúdo permite ao usuário, interno ou externo, não apenas conhecer e avaliar a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade, como também fazer inferências sobre a tendência futura quanto ao atendimento à demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade.

Segundo Feijó (2011), com a incorporação de dimensões patrimoniais, a partir das novas regras contábeis, a sociedade poderá visualizar nas demonstrações contábeis todos os ativos e passivos do setor público, ou seja, o valor do patrimônio público e suas variações.

Essas conjecturas permitem estabelecer um paralelo entre a nova contabilidade pública e a instrumentalização do controle social. De fato, a STN (2013) indica que o processo de convergência por meio da modernização dos procedimentos contábeis possibilita a geração de informações úteis para suporte à tomada de decisão, ao processo de prestação de contas e ao controle social.

Diante do colocado, pode-se inferir que os pressupostos da nova contabilidade pública brasileira podem se transformar em instrumento de empoderamento do cidadão pela disponibilização à sociedade de um serviço contábil mais eficiente, por meio:

- a) Da inserção de informações, que não eram somente não divulgadas, mas que nem eram formuladas pela esfera pública, como: despesas com depreciação, exaustão e amortização; registro de créditos vencidos e mensuração de bens de uso comum, como estradas, ruas, praças, etc.
- b) Do paralelo com a linguagem patrimonial utilizada pela contabilidade privada, que é de conhecimento comum a uma parcela da sociedade.
- c) Do resgate do estudo sobre o patrimônio público, sobre o aspecto dinâmico (resultado do exercício) e estático (patrimônio líquido), que se reflete na qualidade das prestações de contas dos agentes públicos.
- d) Da observação, sob a ótica do setor público, dos Princípios de Contabilidade no momento dos registros contábeis.
- e) Da harmonização interna entre os entes da Federação das normas e padronização dos procedimentos, técnicas e políticas contábeis.
- f) Da tempestiva e adequada apresentação de todas as alterações patrimoniais nas demonstrações contábeis.
- g) Da possibilidade, pela harmonização, de análise comparativa das informações contábeis dos diferentes exercícios, mandatos e níveis de governo.
- h) Do conhecimento sobre a real situação patrimonial do ente público.

Diante dessas possibilidades propiciadas pela nova contabilidade pública brasileira, e considerando que quando se deseja compreender o que significa a informação contábil evidenciada, utiliza-se a análise das demonstrações, em especial aquela realizada por meio de quocientes, entende-se que o compartilhamento da interpretação dos balanços públicos, em linguagem de fácil compreensão, pode melhorar o entendimento do cidadão sobre o significado das informações contábeis públicas.

Sob esse aspecto, é importante frisar que a análise e a interpretação dos demonstrativos contábeis melhoram a compreensão das operações da entidade analisada e facilitam ao usuário externo, em especial àquele que não tem facilidade de acesso direto às informações e que se orienta pelo controle social, o adequado entendimento das prestações de contas.

É dessa forma que a STN (2012) concebe os objetivos das demonstrações contábeis do setor público, visto que esses são: i) apoiar o processo de tomada e prestação de contas; ii) apoiar a tomada de decisão da administração; iii) compor os instrumentos de transparência da gestão fiscal e iv) dar meios para o controle social.

É o que também observa Silva (2012, p.47) quando afirma que:

Não só por meio dos mecanismos de atuação direta (plebiscito, referendo, iniciativa popular e participação nos mais variados processos de tomada de decisão política), mas, sobretudo, por meio do controle da gestão pública, constitui fator determinante para a garantia de que a administração não se desvie de sua finalidade última — a realização do interesse coletivo.

Entretanto, para que a contabilidade pública possa lograr o objetivo de ser instrumento de avaliação de *performance* do gestor pela sociedade, faz-se necessário que a análise e a interpretação das demonstrações contábeis públicas sejam revestidas de linguagem compreensível, adaptando a comunicação contábil à compreensão de seu principal acionista, o cidadão.

#### 2.5.6 Comunicação Contábil

Conforme asseguram Pereira, Fragoso e Ribeiro Filho (2004) "a existência de diversos tipos de usuários da informação contábil implica em uma maior preocupação dos profissionais da área no tocante à divulgação ou à evidenciação dessas informações", considerando as características implícitas da qualidade da informação contábil, que são, de acordo com o CFC (2008): compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

De acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC (2008) as características de comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade.

A informação é relevante quando é capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação possui representação fidedigna quando é completa, neutra e livre de erro (CPC, 2011).

Dentre a gama de características que possui a informação contábil, a mais importante, no processo de comunicação da contabilidade, é a "compreensibilidade", ou seja, mesmo que todos os procedimentos para captar e transmitir uma informação verídica e relevante sejam realizados, se o destinatário não compreender o que está sendo transmitido, a comunicação não foi bem sucedida e, conseqüentemente, os objetivos do processo decisório e da contabilidade não foram alcançados (PEREIRA; FRAGOSO; RIBEIRO FILHO, 2004). Compreensibilidade significa que a classificação, a caracterização e a apresentação da informação são feitas com clareza e concisão, tornando-a compreensível (CPC, 2011).

A compreensibilidade é também requisito essencial à instrumentalização do controle social, visto o conceito dado a essa expressão pela NBC T 16.1, que a define como:

O compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos.

Diante do colocado pelo CFC, órgão regulador dos Princípios Contábeis no Brasil, e responsável por editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional, passa-se a ponderar sobre que tipos de instrumentos de controle social poderiam ser formulados para facilitar o entendimento da população sobre as demonstrações contábeis públicas.

Por óbvio, o processo de elaboração e divulgação de relatórios impõe custos, porém é importante que seja dito que alguns custos justificam-se perante os benefícios gerados, como alerta o CPC (2011, p.33): "se a informação demandada não é fornecida, os usuários incorrem em custos adicionais de obtenção da informação por meio de outras fontes ou por meio de sua estimativa".

Nessa toada, Torres (2004, p.35) pondera que "a Informação não é restringida apenas pelo alto custo financeiro, ela torna-se um bem precioso também pelo tempo que requer para ser manipulada, assimilada e entendida".

Ainda, segundo Torres (2004, p.35), as dificuldades encontradas nessa tarefa são inúmeras e, dessa maneira, instala-se um conflito entre democracia e burocracia, pois se por um lado o cidadão é chamado a participar das decisões

públicas, por outro, essas decisões requerem tratamento especializado, profundo e técnico, o que desencadeia um sentimento de incapacidade, ignorância e paralisia no cidadão comum.

Torres (2004, p.36) prossegue afirmando que a verdade é que não se pode opinar sobre esses temas apenas pelo senso comum ou pelo que se lê nos jornais e, por essa razão, a Administração Pública torna-se mais um conhecimento técnico distante e arrogante do que uma arena de interlocução democrática e acessível.

Pode-se dizer que o Estado e a sociedade travam uma luta milenar, pois desde os primórdios o Estado tenta informar os seus atos por meio de prestações de contas originadas dos livros de contabilidade, que apesar de perfeitas, sob o aspecto aritmético, que mostra o que foi arrecadado e onde foi gasto, existe uma brutal assimetria informacional, pois o Estado informa, mas o cidadão não entende. É como se houvesse um ruído, algo como alguém falando o idioma russo para pessoas que falam e entendem apenas o português. É preciso compreender a prestação de contas (SLOMSKI, 2009, p.16).

Para Torres (2004) os atores políticos em situações diversas recebem informações diferenciadas, em decorrência de suas posições estratégicas. Assim, é possível sustentar que o dirigente e o gestor público estão em posição mais estratégica e privilegiada do que a população em geral, que tem uma grande dificuldade em entender as características e o funcionamento da burocracia estatal.

Assim, a fim de minimizar a assimetria de informação entre a população e o Estado, podem ser identificadas outras metodologias que facilitem o entendimento da prestação de contas, de forma a reduzir as incertezas da população sobre o trato da coisa pública. Nas palavras de Slomski (2009, p.18) "a sociedade está ávida por informações que minimizem a assimetria informacional entre ela e o Estado".

Na visão de Torres (2004, p.43) não se identificam dificuldades quanto à criação e à divulgação de informações, porém os problemas surgem no processamento dessa infundável produção.

Na área contábil a dificuldade de comunicação entre quem produz a informação e quem a recebe manifesta-se quando o significado que a contabilidade pretende atribuir a termos e expressões veiculadas nas demonstrações contábeis se

distancia daquele que realmente lhes é atribuído pelos respectivos destinatários (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

Os estudos de Dias Filho (2000) e Dias Filho e Nakagawa (2001), a respeito da linguagem e do processo de comunicação contábil, serviram de inspiração para este estudo, considerando que os autores utilizaram-se da Teoria da Comunicação para validar suas pesquisas. Para a Teoria da Comunicação os significados não são propriedades das palavras, mas dos indivíduos.

A Teoria da Comunicação foi desenvolvida inicialmente por Claude Shannon (1949), sob uma abordagem matemática, para resolver problemas relacionados com a transmissão de sinais no campo das telecomunicações. O modelo é composto dos seguintes elementos: i) emissor - que tem por finalidade codificar a mensagem e torná-la compreensível ao destinatário; ii) receptor - destinatário da mensagem; iii) mensagem - que reúne códigos inteligíveis a fim de permitir o elo de comunicação entre o emissor e o receptor; iv) código - grupo de símbolos estruturados de forma a produzir significados para alguém e v) canal - meio utilizado para transmitir a mensagem ao destinatário (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

A transposição desses componentes para o processo de comunicação contábil possui a seguinte formação: emissor: contador; mensagem: conjunto de informações de natureza econômica e financeira, apuradas através de um sistema articulado de dados e de técnicas de acumulação, promovidos por meio de normas e princípios contábeis; código: terminologia dos relatórios contábeis; receptor: usuário da informação; canal: relatórios contábeis (PEREIRA; FRAGOSO; RIBEIRO FILHO, 2004).

Considerando os objetivos deste estudo, não será aprofundada a Teoria da Comunicação, visto que foge ao escopo deste trabalho. Apenas são apresentados seus elementos básicos, para melhor colocar a relação entre o nível de conhecimento do usuário da informação contábil e sua compreensibilidade acerca dos relatórios contábeis.

Dentro desse processo de comunicação o enfoque é a relação entre o emissor e o receptor da informação, e o objetivo principal é atingir com sucesso o receptor, minimizando possíveis ruídos que interfiram no entendimento da mensagem.

Nesse contexto, Dias Filho e Nakagawa (2001) ponderam que o valor das informações depende da capacidade que elas tiverem de melhorar o conhecimento sobre determinada realidade, de forma que seus destinatários se sintam mais apoiados no processo decisório. Assim, se a informação for incompreensível todo o esforço de produzi-la será inválido.

Reforçando essa ideia sob o ponto de vista da governança pública, Torres (2007, p.156) afirma que:

A ação política racional, eficiente e lógica necessariamente esbarra nas deficiências quanto ao acesso e processamento das informações. Se, como procuramos (sic) sustentar, existe falha congênita na construção e divulgação da informação, necessariamente a ação política será sempre precária e deficiente, muito distante daquele modelo idealizado de atores políticos mobilizados, bem informados e extremamente racionais na defesa de seus interesses.

Assim, se por um lado o controle social revela-se como complemento indispensável ao controle institucional, exercido pelos órgãos fiscalizadores, por outro lado, para que os cidadãos possam desempenhá-lo de maneira eficaz, é necessário que "sejam mobilizados e recebam orientações sobre como podem ser fiscais dos gastos públicos" (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO - CGU, 2010).

Desta forma, é preciso destacar a importância de iniciativas dos agentes públicos e servidores do Estado em encorajar mudanças que facilitem o processo de comunicação entre Estado e sociedade.

No que toca à comunicação contábil, cabe ao contador público propor formas de transmissão da mensagem contida nas demonstrações contábeis, de maneira que seus elementos passem a ter valor como informação para o cidadão, promovendo a instrumentalização do controle social.

Com efeito, o desafio é adequar a mensagem contábil, seu conteúdo e canal de comunicação às características do usuário, utilizando, para tanto, técnicas complementares de evidenciação. Aproximar-se dessa tarefa é o que ambiciona este trabalho, por meio da metodologia empregada e detalhada no próximo capítulo.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia tem como função mostrar como andar no "caminho das pedras" da pesquisa e ajudar a refletir e instigar um novo olhar sobre o mundo: um olhar curioso, indagador e criativo (SILVA, 2005, p.1).

Assim, a partir da necessidade de se obter informações que satisfaçam às inquietações que levaram à proposição deste estudo, apresenta-se a metodologia aplicada à presente investigação e discutida neste capítulo.

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

Considerando os objetivos do estudo optou-se pela revisão histórica da literatura e de outros documentos aplicados ao assunto e tema em estudo, numa abordagem teórico-empírica.

Quanto aos fins, a pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva. É exploratória na medida em que visa aprofundar o tema nova contabilidade pública e seus pressupostos de melhoria da informação contábil. É descritiva, visto que pretende expor conceitos relativos à temática que envolve a origem e a execução dos recursos públicos e sua evidenciação por meio das demonstrações contábeis, estabelecendo correlação entre a população pesquisada, seu entendimento acerca das informações contábeis e a melhoria do entendimento dessas informações.

Em relação aos meios de investigação a pesquisa pode ser classificada em bibliográfica, documental e de campo.

Ao conceituar as pesquisas bibliográfica e documental, Gil (2002, p.44) afirma, em relação à primeira, que "a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos". Já sobre a pesquisa documental o autor certifica que essa "vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa".

Presente em praticamente todas as modalidades de pesquisa, independente de seus objetivos, a pesquisa bibliográfica é necessária para o levantamento e a análise do que já foi publicado sobre o tema norteador deste estudo. Já a pesquisa documental compõe os procedimentos escolhidos, pela utilização de documentos e relatórios emitidos pelos órgãos reguladores da contabilidade pública no Brasil, notadamente, o Conselho Federal de Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Controladoria Geral da União.

Em complemento às pesquisas bibliográfica e documental, decidiu-se pela formulação de questionário, elaborado de forma a permitir conclusões de caráter quali-quantitativo.

Vergara (2012, p.39) aponta que o "questionário é um método de coletar dados no campo, de interagir com o campo composto por uma série ordenada de questões a respeito de variáveis e situações que o pesquisador deseja investigar".

Assim, espera-se que, conjugadas, as três pesquisas sustentem o desenvolvimento e o resultado do estudo.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Considerando o objetivo geral desta investigação e visto que o interesse no tema em estudo teve como elemento desencadeador o interesse em contribuir com a melhora da compreensibilidade, pelo cidadão médio, das informações contábeis evidenciadas nas prestações de contas dos agentes públicos, a população escolhida para objeto de estudo se faz representar pelos presidentes das entidades comunitárias da cidade de Curitiba e região metropolitana, que totalizavam em outubro de 2013, de acordo com a Federação Comunitária das Associações de Moradores de Curitiba e Região Metropolitana - FEMOCLAM, cerca de 1.150 entidades.

Justifica-se a escolha deste universo de pesquisa por tratar-se de respondentes que possuem, em tese, as características presentes no cidadão médio, definido por Reis (2007, p.1) como "o brasileiro letrado, cada vez mais desejoso de entender o enigma representado pelo seu próprio país, que avança em tantos aspectos, sem sair do lugar em outros".

Além disso, as associações de moradores possuem, intrinsecamente, a natureza de diligenciar e contribuir para a formação e o desenvolvimento da vida comunitária, o que ocorre também pela promoção do esclarecimento e da disseminação da informação contextualizada que confira qualidade ao controle social.

No que toca à amostra, a mesma foi escolhida por conveniência da pesquisadora, considerando: i) a facilidade operacional da aplicação do questionário e ii) a área de abrangência da gestão dos coordenadores das regionais das associações de moradores selecionadas.

Para conferir representatividade à amostra e confiabilidade às observações a serem depreendidas do instrumento de coleta de dados (questionário), o tamanho mínimo da amostra foi obtido por meio da fórmula elaborada por Barbetta (2011, p.58-60):

$$n = [(N \times n_o) / (N + n_o)]$$

Sejam: N tamanho (número de elementos) da população;

n tamanho (número de elementos) da amostra;

$n_o$  uma primeira aproximação para o tamanho da amostra e

$E_o$  erro amostral tolerável.

O  $n_o$  é obtido pela fórmula:

$$n_o = 1 / E_o^2$$

Considerando o possível erro de avaliação dentro do parâmetro de interesse identificado, é necessário que se especifique o erro amostral tolerável, conceito definido por Barbetta (2011, p.57) como "a diferença entre uma estatística e o parâmetro que se quer estimar", ou seja, o quanto se tolera de erro na avaliação. Fixou-se para a presente pesquisa de campo o erro amostral tolerável de 10% (0,10).

Colocando em prática para este estudo as fórmulas destacadas e considerando a população de 1.150 entidades, chega-se ao tamanho mínimo da amostra de 92 associações de moradores, conforme memória de cálculo a seguir:

$$n_o = 1 / (0,10)^2 = 100.$$

$$N = [(1.150 \times 100) / (1.150 + 100)] = 92$$

### 3.3 COLETA DOS DADOS EM CAMPO

Opta-se no presente estudo pela pesquisa de campo, por meio de questionário de respostas fechadas, distribuídas em tipos de múltipla escolha e escalonadas, na forma das escalas nominal e ordinal, essa última baseada nas escalas de Likert.

Considerado o problema de pesquisa e a população escolhida para aplicação do questionário, a intenção na construção do instrumento foi torná-lo de fácil compreensão e aplicação, restando ao final um questionário composto por 12 questões. O instrumento foi encaminhado aos presidentes das associações de moradores pertencentes às regionais dos bairros de Santa Felicidade, Cajuru, Bairro Novo, Boa Vista e Pinheirinho e para três coordenadores internos da FEMOCLAM, todos escolhidos de forma aleatória, a fim de ser aplicado o pré-teste.

De acordo com Gil (2002, p.119-120) o pré-teste "está centrado na avaliação dos instrumentos enquanto tais, visando garantir que meçam exatamente o que pretendem medir", quanto aos indivíduos selecionados para o pré-teste, o autor afirma que "é necessário que esses indivíduos sejam típicos em relação ao universo pesquisado".

Ainda, levando-se em conta as características da população da amostra, decidiu-se por realizar a aplicação da pesquisa em papel. Assim, o banco de dados com as variáveis estudadas foi alimentado de forma mecânica.

A própria pesquisadora foi a portadora do questionário, o qual foi aplicado durante as reuniões promovidas pelas coordenações regionais das associações de moradores selecionadas, onde, de forma oral, foram explicadas aos respondentes a natureza da pesquisa, sua importância e necessidade de resposta.

A primeira aplicação do questionário foi realizada em reunião mensal da FEMOCLAM, ocorrida em 29/08/2013, na qual a pesquisadora participou como ouvinte, sendo convidada, no início da reunião, a apresentar a pesquisa e expor seus objetivos. As demais aplicações ocorreram em outras cinco reuniões realizadas durante o mês de setembro de 2013, a saber: i) na União das Associações de Moradores da regional do Boqueirão; ii) na Associação de Moradores da Vila Sete de Setembro, na regional da Cidade Industrial; iii) na sede da União das Mulheres

Líderes Comunitárias no Bairro Sitio Cercado, de abrangência da regional do Bairro Novo; iv) na regional do Pinheirinho, com as lideranças do Bairro Tatuquara; e v) na União das Associações de Moradores e Clube de Mães da regional de Santa Felicidade.

No total foram distribuídos 116 questionários, dos quais foram respondidos 107. Desse montante, 04 foram considerados inválidos, por apresentarem respostas incompletas. Totalizando, ao final, 103 questionários válidos. Desta forma, foi cumprida a amostra mínima definida para este estudo de 92 respostas.

### 3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Para atingir os objetivos da pesquisa e a fim de auxiliar na compreensão e na simplificação da realidade em estudo, a organização, o resumo e a apresentação dos dados terão por base o método sistêmico.

O método sistêmico pressupõe que as estruturas de um fenômeno possuem relação, inter-relação e conexões entre si. Em outras palavras, segundo Moraes e Fadel (2010, p.41), "o método sistêmico permite a resolução de problemas a partir de um extenso olhar para o todo, em vez de se observar apenas as partes".

Para fins de representação, os dados da pesquisa foram agrupados em tabelas de simples e dupla entrada, podendo, eventualmente, ser acompanhadas de gráficos.

Em relação à mensuração dos dados, essa foi realizada por meio de variáveis ordinais e nominais. Nas variáveis nominais os dados podem ser colocados em categorias e contados somente com relação à frequência em que ocorrem, não contendo nenhuma ordenação ou avaliação. Já as variáveis ordinais vão um pouco além das variáveis nominais e podem prover informações a respeito da ordenação das categorias (REA; PARKER, 2002, p.66).

Por fim, para se estudar a distribuição das variáveis foram empregadas as análises univariada e bivariada. Na análise univariada a observação é realizada em cada variável separadamente, enquanto na bivariada há classificação cruzada para analisar duas variáveis com o objetivo de verificar a inter-relação entre elas (HAIR, *et al.*, 2009, p.23).

### 3.4.1 Medidas de Associação entre duas Variáveis

Para se verificar a associação entre duas ou mais variáveis, o tratamento estatístico dos dados coletados via pesquisa de campo foi interpretado com auxílio do teste qui-quadrado.

A aplicação do teste qui-quadrado mede a associação existente em cada um dos conjuntos de variáveis qualitativas, como observa Barbetta (2011, p.228), para quem o teste qui-quadrado "é um método que permite testar a significância da associação entre duas variáveis qualitativas".

A estatística do teste qui-quadrado ( $\chi^2$ ) é definida pela fórmula:

$$\chi^2 = \sum \frac{(O - E)^2}{E}$$

onde: a soma se estende a todas as células de tabela de contingência;

"O" representa a frequência observada na célula; e

"E" representa a frequência esperada na célula.

Hair *et al.* (2008, p.281) apontam que o valor do qui-quadrado informa a distância entre as frequências observadas e as esperadas. Para os autores, conceitualmente, quanto maior o qui-quadrado, maior a probabilidade das duas variáveis estarem relacionadas, pois o valor é maior sempre que o número observado de fato de uma célula é mais diferente do que se espera encontrar, dado o pressuposto de que as duas variáveis não têm relação entre si.

Complementando a consideração dos autores, Barbetta (2011, p.230) aponta que dadas duas variáveis qualitativas, as hipóteses do teste qui-quadrado podem ser formuladas como:

H<sub>0</sub>: As duas variáveis são independentes e não diferem das frequências esperadas em relação à distribuição normal.

H<sub>1</sub>: Existe associação entre as duas variáveis e as frequências observadas diferem das frequências esperadas em relação à distribuição normal.

O teste de qui-quadrado gera resultados que indicam significância estatística para valores de prova (nível-p, p-valor, ou p-value). Esses valores assumem o intervalo entre 0 (zero) a 1 (um) e possibilitam testar a validade das hipóteses de relação entre variáveis de interesse, a partir do nível de significância, fixado para este estudo em 5% (0,05).

Assim, considerando que para haver relação entre as variáveis confia-se que as diferenças entre as frequências esperadas e as observadas sejam próximas a 0 (zero), quando o p-valor se apresentar inferior a 0,05, pode-se considerar que a associação entre as variáveis é significativa.

Na realização do teste qui-quadrado utilizou-se neste trabalho do software estatístico R, programa gratuito, de código aberto e livremente distribuído pela Universidade Federal do Paraná - UFPR.

#### 3.4.2 Limitações do Método e das Técnicas de Pesquisa.

É importante reconhecer as limitações que podem se apresentar durante a aplicação do método e das técnicas de pesquisas propostas para a presente investigação.

Preliminarmente, destaca-se, em relação à pesquisa bibliográfica, a dificuldade na revisão teórica quanto ao tema "nova contabilidade pública brasileira", visto o assunto ser relativamente recente no Brasil, o que levou à utilização recorrente da pesquisa documental, por meio de material produzido pelas instituições que regulam a contabilidade pública no país.

Em relação à pesquisa de campo, considera-se que podem contribuir para a restrição do instrumento os possíveis erros de levantamentos por amostragem. São eles: i) o erro amostral admitido, considerando a utilização de apenas uma parte da população, que pode ser uma representação imperfeita da população de interesse e ii) o erro não amostral, que consiste em erros de falta de resposta e erros de resposta, visto que essas podem ser influenciadas, por exemplo, pela capacidade dos respondentes em dar uma resposta precisa, considerando às características individuais dos

respondentes, como grau de formação ou personalidade, ou, ainda, pela falta de disposição em dar uma resposta precisa, induzida pelo desejo de dar uma resposta socialmente aceitável (MALHOTRA, 2006).

Na prática, constatou-se como principal restrição à pesquisa de campo a limitação no tempo de aplicação do questionário, visto que as regionais realizam reuniões bimestrais e a pesquisa limitou-se às reuniões realizadas no mês de setembro de 2013. Este fato implicou, ainda, na não aplicação do questionário na Região Metropolitana da Cidade de Curitiba, em razão da não convocação de reuniões para essas regionais no período de coleta de dados. A abrangência da região metropolitana é de aproximadamente 28% das entidades cadastradas na FEMOCLAM, segundo a Secretaria Municipal Extraordinária de Relações com a Comunidade - SERCOM da Prefeitura Municipal de Curitiba.

Entretanto, tal limitação não prejudicou a representatividade adequada da amostra, uma vez que foram validados 103 questionários, ultrapassando a amostra mínima definida para esta pesquisa, como pode ser visto nas seções 3.2 População e Amostra (p.126) e 3.3 Coleta de Dados em Campo (p.128).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Organizados e resumidos os dados levantados na pesquisa de campo, passa-se a análise exploratória dos mesmos, a fim de dar-lhes significados e obter informações que permitam responder a questão norteadora deste trabalho, a partir dos seus objetivos geral e específicos.

Buscou-se, inicialmente, realizar o exame dos dados sob dois aspectos: o primeiro visando caracterizar o perfil sócio-demográfico da população pesquisada; o segundo se refere à análise descritiva de cada variável observada na pesquisa de campo e as inferências sobre as características da população que atendem aos objetivos específicos propostos para a presente investigação.

Esta primeira análise foi amparada pela construção da distribuição de frequência das variáveis em estudo.

Em uma segunda análise, aplicou-se o teste qui-quadrado à amostra obtida, com o intuito de verificar a relação entre as variáveis consideradas importantes para as hipóteses que se pretende testar.

O tratamento estatístico dos dados foi realizado com a colaboração do Departamento de Matemática da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, representado neste trabalho pelo Professor Dr. Inácio Andruski Guimarães.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL SOCIODEMOGRÁFICO DA AMOSTRA

O perfil sociodemográfico permite conhecer os atributos individuais da população em estudo. Para esta investigação, considerou-se importante conhecer o nível de escolaridade, a faixa etária, o gênero e a ocupação. Esse conjunto de informações pode ser observado para a amostra obtida nesta pesquisa por meio das tabelas 1, 2 e 3.

**Tabela 1 - Distribuição por Nível de Escolaridade**

Nível de Escolaridade	Frequência	%
Ensino Fundamental Incompleto	16	16
Ensino Fundamental Completo	11	11
Ensino Médio Incompleto	6	6
Ensino Médio Completo	39	38
Superior Incompleto	11	11
Superior Completo	10	10
Pós-Graduação	10	10
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

**Tabela 2 - Distribuição por Faixa Etária**

Faixa Etária	Frequência	%
20 a 30 anos	10	10
31 a 40 anos	15	15
41 a 50 anos	29	28
51 a 60 anos	38	37
61 a 70 anos	9	9
71 anos ou mais	2	2
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

**Tabela 3 - Distribuição por Gênero**

Faixa Etária	Frequência	%
Feminino	35	34
Masculino	68	66
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Quanto à ocupação dos respondentes, dos 103 entrevistados, 81 declararam possuir outro ofício, além do trabalho na associação. Destes, 54 trabalham em organizações privadas.

Em relação às demais características sociodemográficas apresentadas, destaca-se a menor presença feminina nas lideranças comunitárias, como indica a tabela 3, visto que as mulheres representam apenas 34% dessa categoria, ainda que sua participação demográfica na cidade de Curitiba aproxime-se dos 57% (IBGE, CENSO, 2010).

Em relação à faixa etária, a tabela 2 demonstra que há uma preponderância de líderes comunitários entre a chamada idade madura e a idade média (40 a 60 anos).

Outra observação diz respeito à heterogeneidade dos graus de instrução da amostra, tabela 1, com destaque para o percentual de pessoas com nível superior completo, de 10%, índice relativamente superior ao encontrado no país, de 7,9% de pessoas nesta faixa de escolaridade (IBGE, CENSO, 2010).

## 4.2 ANÁLISE DESCRITIVA UNIVARIADA

Com o objetivo de obter uma visão global das variáveis medidas e a fim de evidenciar resultados relevantes sobre a população pesquisada, foi realizada a análise descritiva de cada variável observada na pesquisa de campo, a partir dos seus valores sintetizados.

Assim, sobre a utilização do dinheiro público verifica-se, pela frequência auferida na tabela 4, que a maioria (60%) afirma que nunca, ou raramente, busca informações sobre o uso do dinheiro público.

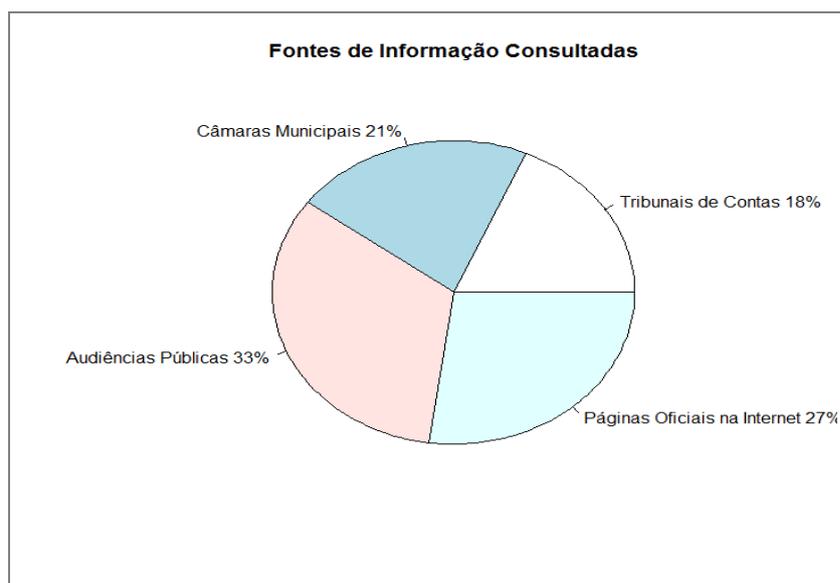
**Tabela 4 - Distribuição por frequência na procura de informações sobre a utilização do dinheiro público**

Frequência	Frequência	%
Sempre	19	18
Às vezes	22	21
Raramente	34	33
Nunca	28	27
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

Entre os que buscam informações sobre a utilização do dinheiro público, os tribunais de contas representam a fonte com menor total de indicações, com 18 respostas, enquanto as audiências públicas obtiveram o maior número de indicações, 33. Este resultado pode ser observado na figura 7, em seus valores percentuais.



**Figura 7 - Fontes de Informação Consultadas para Acesso à Prestação de Contas dos Agentes Públicos**

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

Neste ponto, vale destacar que não surpreende a audiência pública ser a maior fonte de consulta indicada, visto ser este o maior mecanismo de participação direta dessa população nas discussões relativas às decisões do governo e à elaboração de políticas públicas, em especial quanto às realizadas pelo poder público municipal.

Como é possível observar pela tabela 5, entre os 103 entrevistados, 73 declararam ter grande interesse sobre o conteúdo das prestações de contas, enquanto apenas um afirmou não ter qualquer interesse nesta informação.

**Tabela 5 - Distribuição por Grau de Interesse nas Prestações de Contas dos Agentes Públicos**

Grau de Interesse	Frequência	%
Grande	73	71
Médio	20	19
Pouco	9	9
Nenhum	1	1
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Dos dados encontrados e expostos pode-se inferir que, embora 71% dos respondentes possuam grande interesse em conhecer o conteúdo da prestação de contas, apenas 39% procuram se informar assiduamente sobre a utilização dos recursos públicos.

A aparente contradição pode ser explicada, em parte, por dois pontos preponderantes durante a aplicação dos questionários e objetos de apontamentos nas reuniões e dizem respeito: i) à falta de conhecimento dos respondentes quanto às formas de acesso às prestações de contas, e ii) ao desconhecimento do conteúdo que pode ser extraído das informações contábeis públicas.

Outra observação que pode esclarecer a contraposição dos dados encontrados relaciona-se ao pouco ou nenhum conhecimento declarado pelos respondentes sobre a informação contábil pública, no total de 57% da amostra, como indica a tabela 6. A essa declaração agrega-se a dificuldade de entendimento da terminologia empregada pelas demonstrações contábeis, considerando que apenas 34% dos respondentes consideram o Balanço Orçamentário da Prefeitura de Curitiba compreensível por pessoas sem formação na área contábil, dado revelado pela tabela 7.

Tais dificuldades não apenas induzem o usuário a ignorar a informação, como são, por si sós, fatores desestimuladores de um comportamento assíduo de busca pela informação, independentemente do contexto de vida do cidadão.

**Tabela 6 - Distribuição por Grau de Conhecimento quanto à Informação Contábil Pública**

Grau de Conhecimento	Frequência	%
Alto	6	6
Médio	38	37
Pouco	35	34
Nenhum	24	23
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

**Tabela 7 - Distribuição por Avaliação quanto à Compreensão da Linguagem do Balanço Orçamentário da Cidade de Curitiba do ano de 2012**

Avaliação	Frequência	%
Compreensível	35	34
De razoável compreensão por não contabilistas	33	32
Não compreensível por não contabilistas	35	34
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Dando continuidade ao objetivo de conhecer o grau de entendimento da população quanto à informação contábil pública, optou-se neste trabalho por

apresentar à população estudada, alguns termos básicos da contabilidade pública para avaliação.

Esses termos foram escolhidos por representarem termos técnicos comumente empregados em meios de comunicação de massa, portanto, de maior perspectiva de assimilação pela população em geral. Ao mesmo tempo em que demonstram, de forma objetiva, o comportamento do orçamento público, por meio da arrecadação (receita), do desembolso (despesa) e da gestão governamental sobre os recursos públicos, expressa pelos seus resultados possíveis (superávit e déficit).

Pode-se verificar, pela tabela 8, que 31% dos respondentes afirmam não possuir conhecimento sobre o termo superávit, enquanto o termo déficit teve 21% de respostas que declaram o seu desconhecimento. Não obstante, 37% dos respondentes alegam ter razoável/alto conhecimento acerca do termo.

O menor índice de desconhecimento para o termo déficit em relação ao superávit pode ser justificado pela trajetória das contas públicas no Brasil.

O déficit público se tornou uma questão central no debate econômico no país, em especial, como causa explicativa do processo inflacionário, quando o governo gasta mais do que arrecada. Consequentemente, esse termo acaba por sobrevir com mais frequência no noticiário nacional, tornando-se, naturalmente, de maior conhecimento da população em geral.

**Tabela 8 - Distribuição por Grau de Conhecimento quanto aos Termos Superávit e Déficit**

Termos	Grau de Conhecimento									
	Alto		Razoável		Pouco		Nenhum		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%
Superávit	6	6	32	31	34	33	31	30	103	100
Déficit	6	6	34	33	42	41	21	21	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Em comparação com os valores encontrados na tabela 08, pode-se inferir que há uma compreensão moderadamente satisfatória dos elementos receita pública e despesa pública por parte dos respondentes, pois 15% e 17%, respectivamente, declararam não possuir nenhum conhecimento acerca desses termos, conforme se observa pelos dados explicitados pela tabela 9.

Esses percentuais além de revelarem o grau de conhecimento da população pesquisada sobre a terminologia básica da contabilidade pública, amparam a percepção de que há aprendizado para o cidadão quando este toma parte na vida pública. Isso porque há grande participação dos respondentes nas audiências públicas, em particular quanto às discussões relacionadas à LOA, quando os termos despesa pública e receita pública são mais comumente utilizados e discutidos, o que não os torna totalmente desconhecidos pela população pesquisada.

**Tabela 9 - Distribuição por Grau de Conhecimento quanto aos Termos Receita Pública e Despesa Pública**

Termos	Grau de Conhecimento									
	Alto		Razoável		Pouco		Nenhum		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%
Receita Pública	7	7	49	48	32	31	15	15	103	100
Despesa Pública	4	4	49	48	33	32	17	17	103	100

**Fonte:** Pesquisa de Campo.

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

Diante das exposições colocadas, entende-se que o objetivo específico de investigar se a terminologia básica da contabilidade pública é compreendida pelo cidadão médio, foi atingido pelas observações dispostas nas tabelas 6, 7, 8 e 9.

A abordagem permitiu inferir que há dificuldade de entendimento dessa terminologia pelos respondentes, considerando o pouco ou nenhum conhecimento declarado pela maioria dos entrevistados. Essa inferência se apoia, também, na parcela significativa dos pesquisados que entendem que a demonstração contábil não é totalmente compreensível por pessoas que não possuam formação na área contábil.

Por fim, pode-se argumentar que há uma maior probabilidade do cidadão ser relativamente mais informado quando há a sua efetiva participação na vida pública, pelos meios colocados à disposição da sociedade pelo próprio Estado, como ocorre com as audiências públicas.

Na sequência, discorre-se a respeito do entendimento da população sobre os resultados apresentados pela informação contábil pública, a partir do senso comum.

Verifica-se, pela frequência auferida na tabela 10, que 79% dos respondentes acreditam que um resultado deficitário (falta de recursos) é ruim.

Nota-se, ainda, que enquanto 73% afirmam ser bom um resultado que apresente superávit (sobra de recursos), para 72% dos respondentes, receita de capital superior à despesa de capital é considerada um bom resultado.

**Tabela 10 - Distribuição por Grau de Entendimento quanto aos Resultados Obtidos por meio da Informação Contábil Pública**

Resultados	Entendimento					
	Bom		Ruim		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%
Déficit (falta de recursos)	18	21	85	79	103	100
Superávit (sobra de recursos)	75	73	28	27	103	100
Mais Receita de Capital que Despesa de Capital	74	72	29	28	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Neste sentido, é possível inferir que prevalece a orientação popular que caracteriza um saldo negativo como ruim e um saldo positivo como bom.

Em outra direção, esses resultados foram apresentados a partir do senso crítico, permitido pela análise e interpretação dos balanços públicos e, nesse contexto, foram obtidos resultados diferentes, como pode ser observado pelo conteúdo da tabela 11.

Explica-se: a tabela 11 reflete as respostas informadas quando se apresenta a indicação de diminuição do patrimônio público, que contempla o índice de 59% de respondentes que acreditam que esse resultado é ruim.

A indicação foi apresentada como resultado da venda de um bem público para pagamento de despesas de manutenção de uma entidade pública. Nesse caso, as receitas de capital, proporcionadas pela venda, mostraram-se superiores às despesas de capital, visto que essas receitas suportaram as chamadas despesas correntes.

Conforme visto na tabela 10, quando a informação de mais receita de capital que despesa de capital é colocada sem contexto, o índice apresentado para o entendimento de resultado ruim foi de apenas 28%, metade do indicado na tabela 11, de 59%.

**Tabela 11 - Distribuição por Grau de Entendimento quanto ao Indicador Apresentado**

Indicador	Grau de Entendimento									
	Ótimo		Bom		Regular		Ruim		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%
Diminuição da Dívida Pública	36	35	46	45	16	16	5	5	103	100
Aumento da Dívida Pública	5	5	15	15	19	18	64	62	103	100
Diminuição do Patrimônio Público	4	4	18	17	20	19	61	59	103	100

**Fonte:** Pesquisa de Campo.

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

O mesmo pode ser relacionado aos demais resultados encontrados. A tabela 11 apresenta o resultado de 80% de respondentes que afirmam que a diminuição da dívida pública é um resultado entre ótimo e bom. Entretanto, essa indicação pode corresponder a uma gestão financeira deficitária, e no entendimento popular esse resultado é considerado, pela grande maioria, como ruim (79%), conforme demonstrado pela tabela 10.

Complementando a análise da tabela 11, tem-se que 62% acreditam que o aumento da dívida pública é um indicador ruim. No contexto apresentado na questão 08 do questionário, o resultado da gestão financeira pode ser considerado, ainda que momentaneamente, superavitário, pois houve sobra de recursos em caixa ao final do período. Porém, o resultado superavitário, quando apresentado sem contexto (tabela 10), gerou um índice de apenas 27% de respondentes que acreditam que esse resultado é ruim.

A identificação desses vieses pode ser esclarecida pelos dois momentos colocados nas questões 07 e 08 do questionário. No primeiro momento tem-se apenas a observação dos resultados, enquanto no segundo momento, dá-se significado à gestão pela análise e interpretação da informação contábil.

Assim, um resultado deficitário pode ser resultado de um elevado pagamento de despesas, com vistas a diminuir o endividamento público, o que pode corresponder a uma boa gestão financeira por parte do gestor. Em contraposição, um resultado superavitário pode apenas mascarar o aumento da dívida pública.

Pretende-se, com essas questões, demonstrar que a melhoria do entendimento da informação contábil pública não se relaciona apenas ao conhecimento da terminologia contábil, mas também ao significado que ela pode apresentar quando realizadas as análise e a interpretação dos balanços públicos.

Resta demonstrada, também, pela avaliação da tabela 12, que a informação quando colocada sob um contexto, em uma linguagem menos técnica, permite um aumento do nível de entendimento da informação apresentada pelos relatórios contábeis públicos, visto que dos 103 respondentes, 93 concordam com essa assertiva.

**Tabela 12 - Distribuição por Grau de Concordância quanto ao Aumento do Nível de Entendimento da Informação Contábil, Considerando as Colocações da Questão 08**

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Concordam totalmente	26	25
Concordam parcialmente	67	65
Não concordam	10	10
<b>TOTAL</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Com respeito ao tipo de apresentação que melhoraria o entendimento sobre as informações contábeis públicas, os dados da tabela 13 destacam a preferência pela linguagem acessível (51%), corroborando o que foi destacado pela teoria da comunicação neste trabalho, uma vez que evidencia a necessidade de adaptação dos códigos da mensagem da contabilidade pública ao entendimento de seu receptor, no caso, o cidadão médio.

Em relação à cartilha, credita-se sua preferência em segundo lugar, (20%), por ser esta meio contumaz de capacitação das lideranças comunitárias, além de veículo de comunicação pedagógica na disseminação de informação dos órgãos do governo para a sociedade em geral.

**Tabela 13 - Distribuição por Tipo de Apresentação de Preferência que Melhoria o Entendimento sobre as Informações Contábeis Públicas**

<b>Grau de Utilidade</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Linguagem Acessível	53	51
Cartilha	21	20
Vinculação com eventos relacionados ao cotidiano das pessoas	10	10
Demonstrativo resumido	9	9
Tabelas	6	6
Representação gráfica	4	4
TOTAL	103	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Assim, infere-se, pelo explicitado nas tabelas 10, 11, 12 e 13, que foi concluído o objetivo de identificar possíveis formas de evidenciação complementar que melhorem o entendimento do cidadão médio sobre as informações contábeis públicas.

A inspeção e a análise dos dados permitem a percepção de que uma linguagem acessível, disposta por um meio de comunicação a que esteja familiarizado, melhoraria o entendimento do cidadão sobre a informação contábil pública.

Entretanto, percebe-se, também, que apenas compreender a terminologia contábil não é suficiente para se conhecer a realidade da gestão dos recursos públicos. Faz-se necessário que os resultados sejam contextualizados e esclarecidos por meio da análise e da interpretação dos relatórios contábeis.

Com relação à utilidade da informação contábil pública, deduz-se, a partir dos dados apontados pela tabela 14, que para a grande maioria dos respondentes, 69%, prevalece como alta a utilidade de acompanhar e conhecer a atuação do administrador público.

Já para analisar diferentes governos e mandatos, o alto grau de utilidade passar a ser considerado de 48%. Enquanto 61% entendem ser de alta utilidade a informação contábil para auxiliar nas escolhas de seus representantes junto ao governo.

Tabela 14 - Distribuição por Grau de Utilidade das Informações Obtidas por meio da Contabilidade Pública

Utilidade	Grau de Utilidade									
	Alto		Médio		Baixo		Nenhum		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%
Acompanhar e conhecer a atuação do administrador público.	71	69	19	18	8	8	5	5	103	100
Analisar diferentes governos e mandatos políticos.	49	48	40	39	12	12	2	2	103	100
Ajudar na escolha de seus representantes junto ao governo.	63	61	29	28	7	7	4	4	103	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Nota: A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

No tocante ao grau de interesse pelo conteúdo que pode ser extraído das informações contábeis públicas, explicitadas pela tabela 15, distingue-se a área de aplicação dos recursos públicos, com 95% de indicação entre alto e médio grau de interesse. Ao passo que para 90% dos respondentes há alto e médio grau de interesse em conhecer: i) o patrimônio dos Estados, dos Municípios e da União e ii) as condições financeiras das entidades públicas.

Tabela 15 - Distribuição por Grau de Interesse no Conteúdo das Informações Obtidas por meio da Contabilidade Pública

Utilidade	Grau de Utilidade									
	Alto		Médio		Baixo		Nenhum		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%
Conhecer a área de aplicação dos recursos públicos.	74	72	24	23	3	3	2	2	103	100
Conhecer o patrimônio dos Estados, dos Municípios e da União.	55	53	38	37	9	9	1	1	103	100
Conhecer as condições financeiras das entidades públicas.	65	63	28	27	8	8	2	2	103	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Assim, considera-se cumprido o objetivo específico de verificar se a prestação de contas realizada por meio da informação contábil pública é percebida, pelo cidadão médio, como ferramenta de acompanhamento da atuação do agente público, pelas conclusões retiradas das tabelas 04, 05, 14 e 15.

Depreende-se que, embora a população ainda não procure se informar com grande frequência acerca da utilização do dinheiro público, a grande maioria dos respondentes consegue perceber a utilidade das informações contábeis para sua participação na vida pública, bem como, é do interesse de parte expressiva dos respondentes conhecer o conteúdo da informação que pode ser obtida pelos números acumulados, tratados e expostos pela contabilidade aplicada ao setor público.

### 4.3 ANÁLISE DESCRITIVA BIVARIADA

No intuito de evidenciar outras informações relevantes a partir do grau de associação entre as variáveis de interesse, foi utilizado o teste qui-quadrado, onde o grau de associação entre duas ou mais variáveis analisadas será medido pelo p-valor abaixo de 0,05, que indicará evidência de relacionamento significativo entre as variáveis.

Considerando que para a amostra obtida algumas frequências se mostraram inferiores a 5 (cinco), e, como sustenta Barbetta (2011, p.232) "a maioria dos autores considera adequada a aplicação do teste qui-quadrado quando todas as frequências esperadas forem maiores ou iguais a 5 (cinco)", em alguns casos fez-se necessária a agregação de classes com frequências inferiores a esse montante.

Deste modo, para verificar se existe diferença entre as frequências observadas para o nível de escolaridade e o grau de conhecimento acerca da informação contábil pública, fez-se a distribuição apresentada na tabela 16.

**Tabela 16 - Distribuição do nível de escolaridade por grau de conhecimento sobre a informação contábil pública**

Nível de Escolaridade	Grau de Conhecimento sobre a Informação Contábil Pública			Total
	Nenhum	Pouco	Razoável/Alto	
Ensino fundamental de 1.ª a 8.ª incompleto e completo.	14	8	5	27
Ensino médio incompleto e completo.	8	18	19	45
Ensino superior incompleto, completo e pós-graduação.	2	9	20	31
TOTAL	24	35	44	103

**Fonte:** Pesquisa de Campo.

**Nota:**  $X\text{-squared} = 21.8175$ ,  $p\text{-value} = 0.0002179$ .

Neste caso, para um p-valor de 0.0002179, é possível afirmar que há relação entre o nível de escolaridade e o grau de conhecimento sobre a informação contábil pública. Para melhor caracterizar esta relação, é possível comparar as frequências observadas com as esperadas, apresentadas (entre parênteses) na tabela 17.

**Tabela 17 - Distribuição por Frequência Observada e Esperada para o Nível de Escolaridade e para Grau de Conhecimento sobre a Informação Contábil Pública**

Nível de Escolaridade	Grau de Conhecimento sobre a Informação Contábil Pública			Total
	Nenhum	Pouco	Razoável/Alto	
Ensino fundamental de 1. <sup>a</sup> a 8. <sup>a</sup> incompleto e completo.	14 (6,3)	8 (9,2)	5 (11,5)	27
Ensino médio incompleto e completo.	8 (10,5)	18 (15,3)	19 (19,2)	45
Ensino superior incompleto, completo e pós-graduação.	2 (7,2)	9 (10,5)	20 (13,2)	31
TOTAL	24	35	44	103

Fonte: Pesquisa de Campo.

Interpretação: se não houvesse qualquer relação entre as duas variáveis, as frequências observadas teriam valores iguais, ou muito próximos, aos valores das frequências esperadas. O valor encontrado para a estatística do teste *X-squared* (21,8175) indica que há uma relação entre as variáveis em questão.

As células em amarelo mostram os casos nos quais as frequências observadas são maiores que as esperadas. É possível perceber que isto ocorre de modo a indicar que quanto maior o nível de escolaridade, maior o grau de conhecimento.

Em relação às frequências observadas para o nível de escolaridade e o grau de conhecimento sobre a terminologia básica da contabilidade pública, ocorreu o mesmo problema identificado no caso anterior, isto é, frequências observadas inferiores a 5. Procedendo de modo análogo, foram agregadas as classes inferiores a 5, conforme distribuição exposta nas tabelas 18, 19 e 20.

**Tabela 18 - Distribuição do Nível de Escolaridade por Grau de Conhecimento sobre Termos Básicos da Contabilidade Pública - Receita Pública**

Nível de Escolaridade	Grau de Conhecimento sobre o Termo Receita Pública			Total
	Nenhum	Pouco	Razoável/Alto	
Ensino fundamental de 1. <sup>a</sup> a 8. <sup>a</sup> incompleto e completo.	5	13	9	27
Ensino médio incompleto e completo.	10	13	22	45
Ensino superior incompleto, completo e pós-graduação.	0	6	25	31
TOTAL	15	32	56	103

Fonte: Pesquisa de Campo.

Nota: *X-squared* = 16.9731, *p-value* = 0.001956.

Assim, a partir do exposto pela tabela 17, pode-se inferir que o p-valor de 0.001956 indica que há relação entre as variáveis, nível de escolaridade e grau de conhecimento sobre o item receita pública.

Da mesma forma, com base na tabela 19, para o p-valor de 0,01311, é igualmente possível afirmar que há relação entre o nível de escolaridade e o grau de conhecimento a respeito do item despesa pública.

**Tabela 19 - Distribuição do Nível de Escolaridade por Grau de Conhecimento sobre Termos Básicos da Contabilidade Pública - Despesa Pública**

Nível de Escolaridade	Grau de Conhecimento sobre o Termo Despesa Pública			Total
	Nenhum	Pouco	Razoável/Alto	
Ensino fundamental de 1. <sup>a</sup> a 8. <sup>a</sup> incompleto e completo.	8	10	9	27
Ensino médio incompleto e completo.	9	14	22	45
Ensino superior incompleto, completo e pós-graduação.	0	9	22	31
TOTAL	17	33	53	103

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

**Nota:**  $X\text{-squared} = 12.6522$ ,  $p\text{-value} = 0.01311$ .

De outro modo, quanto maior o nível de escolaridade, maior o grau de conhecimento dos itens básicos, despesa pública e receita pública. Essa afirmação pode ser estendida para os valores obtidos na aplicação do teste para as variáveis grau de conhecimento dos termos superávit e déficit e o nível de escolaridade dos respondentes, tabelas 20 e 21, p-valores de = 8.05e-06 e 0.006949, respectivamente.

**Tabela 20 - Distribuição do Nível de Escolaridade por Grau de Conhecimento sobre Termos Básicos da Contabilidade Pública - Superávit**

Nível de Escolaridade	Grau de Conhecimento sobre o Termo Superávit			Total
	Nenhum	Pouco	Razoável/Alto	
Ensino fundamental de 1. <sup>a</sup> a 8. <sup>a</sup> incompleto e completo.	17	5	5	27
Ensino médio incompleto e completo.	12	20	13	45
Ensino superior incompleto, completo e pós-graduação.	2	9	20	31
TOTAL	31	34	38	103

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

**Nota:**  $X\text{-squared} = 28.9374$ ,  $p\text{-value} = 8.05e-06$ .

**Tabela 21 - Distribuição do Nível de Escolaridade por Grau de Conhecimento sobre Termos Básicos da Contabilidade Pública - Déficit**

Nível de Escolaridade	Grau de Conhecimento sobre o Termo Déficit			Total
	Nenhum	Pouco	Razoável/Alto	
Ensino fundamental de 1. <sup>a</sup> a 8. <sup>a</sup> incompleto e completo.	11	10	6	27
Ensino médio incompleto e completo.	7	22	16	45
Ensino superior incompleto, completo e pós-graduação.	3	10	18	31
TOTAL	21	42	40	103

Fonte: Pesquisa de Campo.

Nota:  $X\text{-squared} = 14.1109$   $p\text{-value} = 0.006949$ .

Desta forma, pelas quatro aplicações do teste qui-quadrado, pode-se dizer que há claramente relação entre o nível de escolaridade e o grau de conhecimento quanto aos itens básicos da informação contábil pública.

Mais especificamente, quanto maior o nível de escolaridade, maior o grau de conhecimento.

Do exposto até aqui, apenas valida-se, o entendimento de que a educação formal é determinante para o desenvolvimento da capacidade intelectual dos indivíduos e tende, obviamente, a influenciar no maior nível de entendimento da informação, e não foi diferente para os dados da amostra obtida.

Em relação às variáveis: i) grau de interesse em conhecer o conteúdo da prestação de contas e ii) grau de interesse no conteúdo das informações contábeis públicas, há muitas frequências inferiores a 5 e o agrupamento, como nos casos anteriores, não resolve o problema. Entretanto, os valores  $p = 0.04393$  (tabela 22);  $p = 0.01188$  (tabela 23) e  $p = 0.01716$  (tabela 24) são suficientes para afirmar, com um grau de liberdade de 5% que as variáveis estão associadas.

**Tabela 22 - Distribuição por Grau de Interesse em Conhecer o Conteúdo da Prestação de Contas por Grau de Interesse no Conteúdo das Informações Contábeis Públicas - Área de Aplicação dos Recursos Públicos**

Grau de Interesse em Conhecer o Conteúdo da Prestação de Contas	Grau de Interesse no Conteúdo: Área de Aplicação dos Recursos Públicos				Total
	Nenhum	Baixo	Médio	Alto	
Nenhum	0	1	0	0	1
Pouco	1	1	4	3	09
Médio	0	0	7	13	20
Grande	1	2	12	58	73
TOTAL	2	4	23	74	103

Fonte: Pesquisa de Campo.

Nota:  $X\text{-squared} = 17.3202$ ,  $p\text{-value} = 0.04393$ .

**Tabela 23 - Distribuição por Grau de Interesse em Conhecer o Conteúdo da Prestação de Contas por Grau de Interesse no Conteúdo das Informações Contábeis Públicas - Patrimônio dos Estados, dos Municípios e da União**

Grau de Interesse em Conhecer o Conteúdo da Prestação de Contas	Grau de Interesse no Conteúdo: Patrimônio dos Estados, dos Municípios e da União				Total
	Nenhum	Baixo	Médio	Alto	
Nenhum	0	1	0	0	1
Pouco	0	3	3	3	9
Médio	0	0	10	10	20
Grande	1	5	25	42	73
TOTAL	1	9	38	55	103

**Fonte:** Pesquisa de Campo.

**Nota:**  $X\text{-squared} = 21.1786$ ,  $p\text{-value} = 0.01188$ .

**Tabela 24 - Distribuição por Grau de Interesse em Conhecer o Conteúdo da Prestação de Contas por Grau de Interesse no Conteúdo das Informações Contábeis Públicas - Condições Financeiras das Entidades Públicas**

Grau de Interesse em Conhecer o Conteúdo da Prestação de Contas	Grau de Interesse no Conteúdo: Condições Financeiras das Entidades Públicas				Total
	Nenhum	Baixo	Médio	Alto	
Nenhum	0	1	0	0	1
Pouco	1	2	2	4	9
Médio	0	1	6	13	20
Grande	1	4	20	48	73
TOTAL	2	8	28	65	103

**Fonte:** Pesquisa de Campo.

**Nota:**  $X\text{-squared} = 20.1237$ ,  $p\text{-value} = 0.01716$ .

Porém, é necessário esclarecer que o valor para o qui-quadrado encontrado para as tabelas 22, 23 e 24, pode não estar correto, em função do já mencionado problema das baixas frequências observadas.

Ainda assim, nos três casos, é possível inferir, com 5% de significância, que há associação entre o grau de interesse em conhecer o conteúdo da prestação de contas e o grau de interesse no conteúdo das informações contábeis públicas, haja vistas os p-values encontrados.

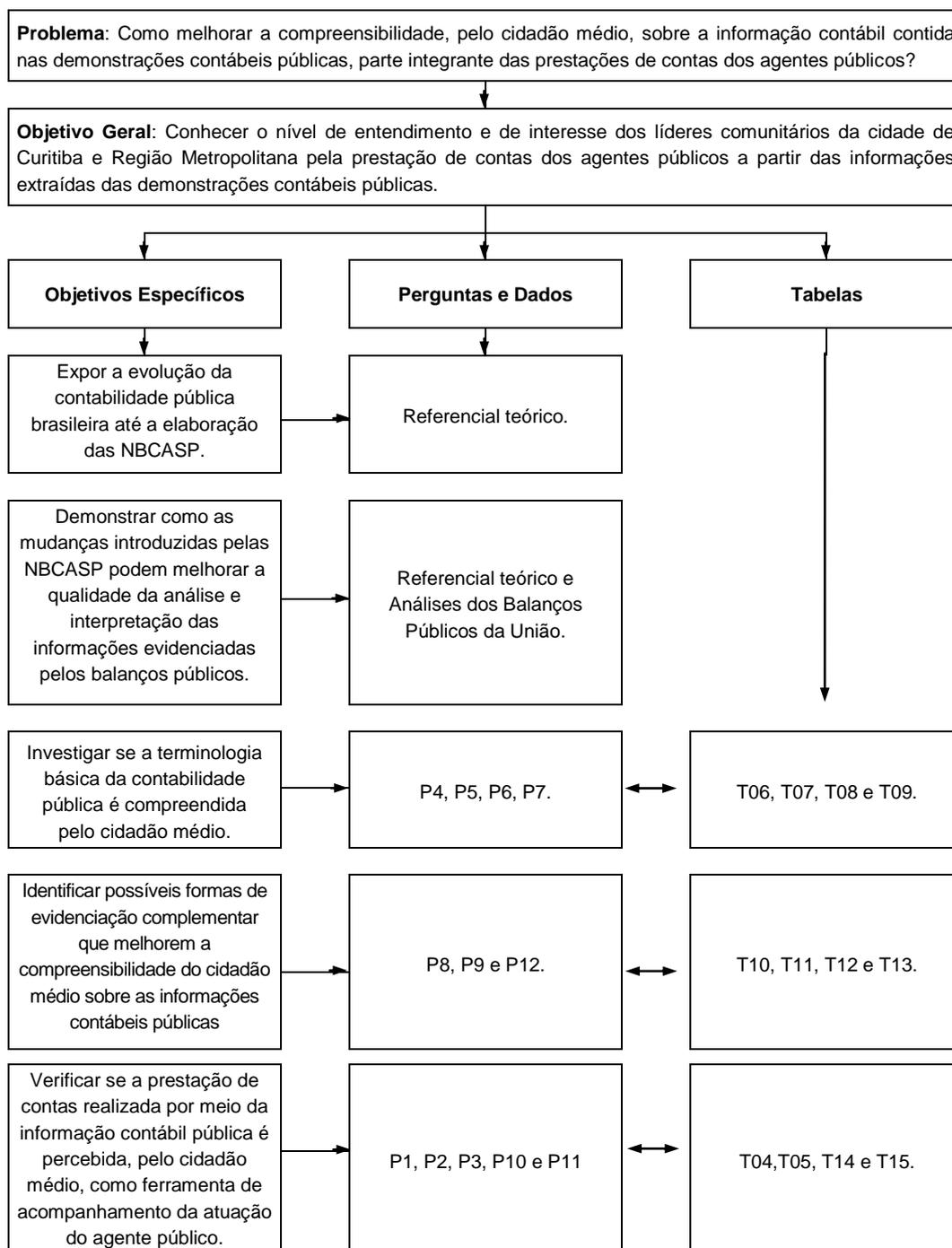
Constata-se, por essa relação, que entender o alcance dos resultados expostos pelos relatórios contábeis públicos reveste de significado a prestação de contas dos agentes públicos.

Desta forma, a contabilidade aplicada ao setor público, como principal fonte de informação sobre a gestão dos recursos públicos, instrumentaliza o controle social ao empoderar e qualificar a participação popular no desenvolvimento da governança pública.

Em síntese, do conjunto de dados, informações e interpretações expostos nesta seção, observa-se o atingimento ao objetivo geral deste estudo, qual seja:

conhecer o nível de entendimento e de interesse dos líderes comunitários da cidade de Curitiba pela prestação de contas dos agentes públicos a partir das informações extraídas das demonstrações contábeis públicas.

#### 4.4 RESUMO DOS ATENDIMENTOS AOS OBJETIVOS PROPOSTOS



**Figura 8 - Resumo do Atendimento aos Objetivos Propostos**  
**Fonte: A autora.**

## 5 SUGESTÕES PARA NOVOS ESTUDOS

Em face dos resultados alcançados por este trabalho, sugere-se o seu aprofundamento em estudos correlatos ao assunto e tema investigados.

Assim, diante da realidade constatada pela pesquisa de campo, propõe-se que as variáveis observadas: nível de entendimento e de interesse sobre a informação contábil pública, bem como, a identificação de possíveis formas de evidenciação complementar, sejam utilizadas em futuras pesquisas que visem a proposição de instrumentos de controle social que melhorem a compreensibilidade do cidadão sobre as demonstrações contábeis públicas.

Outra sugestão de pesquisa deriva da proposta anterior e se refere a possibilidade de, após elaborado o instrumento, submetê-lo a determinadas técnicas de medição a fim de verificar o nível de incerteza quanto a informação contábil pública em dois momentos: antes e depois da mensagem colocada pelo instrumento.

Por fim, considerando que este estudo se limitou, em grande parte, às diretrizes estabelecidas pela STN, em especial, quanto aos procedimentos determinados pelos MCASPs, entende-se que este não impede, ao contrário, incentiva, estudos comparativos entre as recomendações da STN e os padrões estabelecidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve origem no interesse em investigar como um dos pressupostos da nova contabilidade pública brasileira, de melhoria na transparência e evidenciação das informações governamentais, pode influenciar na função social da contabilidade aplicada ao setor público, que é ser ferramenta de controle social.

Considerando que a transparência pressupõe não apenas a evidenciação da informação, mas também a sua compreensibilidade, entendeu-se, que o primeiro passo deveria ser conhecer o grau de interesse e de entendimento do cidadão médio sobre a informação contábil pública.

Desta forma, o primeiro aspecto apresentado por meio do referencial teórico, foi a configuração da relação entre Estado, governo e Administração Pública. Nela compreende-se como o Estado se estrutura política e administrativamente, a fim de garantir a realização do bem público.

Na sequência, passou-se a abordar o controle ao qual está submetido o gestor público no exercício de suas ações, em particular quanto à prestação de contas relativa à gestão do gasto público. A ênfase foi dada ao controle social, visto a sustentação financeira de todo o aparato estatal ser realizada pela sociedade.

Dada a linha de pesquisa delineada, a atenção deste trabalho também se voltou às reformas administrativas realizadas no âmbito nacional, a partir da década de 1990, e seu movimento em direção à governança pública.

O referencial teórico suportou, ainda, a apresentação da nova contabilidade pública brasileira e seus novos procedimentos, abrangidos e disciplinados pelas NBCASPs. Isso porque, se considerou relevante apresentar os aspectos relacionados à adoção das normas que irão permitir a melhoria da transparência e da evidenciação da informação nos relatórios contábeis públicos.

Na continuidade, buscou-se conhecer qual o entendimento do cidadão médio sobre a informação contábil pública, bem como, qual o conteúdo de interesse dessa população nesta mesma informação. O cidadão médio se fez representar neste trabalho, pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba e região metropolitana, por tratar-se, em tese, de pessoas interessadas em participar

da vida pública e em exercer a cidadania buscando a melhoria de sua qualidade de vida e de sua comunidade.

A investigação se utilizou do questionário, procedimento escolhido como técnica e instrumento de coleta de dados em campo, o qual foi aplicado nas reuniões mensais das regionais de associações de moradores selecionadas.

Finalizada a pesquisa de campo, passou-se a analisar o conteúdo dos dados obtidos, por meio das tabelas extraídas do tratamento estatístico dado ao questionário.

Identificou-se, então que 57% dos pesquisados, possuem pouco ou nenhum conhecimento quanto à informação contábil pública. Enquanto outros 30% indicam não possuir nenhum conhecimento quanto ao termo superávit e outros 21% desconhecem o significado do termo déficit, itens determinantes dos resultados da gestão do administrador público sobre os recursos públicos.

Todavia, conforme se demonstrou pelos dados da pesquisa de campo, o cidadão médio consegue perceber a utilidade da informação contábil para sua participação na vida pública, visto que, em média, 87%, acreditam ser entre alta e média a utilidade das informações apresentadas. E mais, verifica-se que uma parcela significativa, de 90% dos respondentes, demonstra alto e médio interesse em conhecer os conteúdos da informação contábil pública explicitados na pesquisa.

É importante evidenciar, também, que embora 60% dos respondentes não procurem se informar sobre a utilização do dinheiro público, 90% consideram muito ou médio o interesse em conhecer o conteúdo da prestação de contas. Infere-se, da observação da pesquisadora durante as reuniões das associações, que muitas vezes não o fazem, por falta da informação básica de onde encontrar esta informação ou por desconhecer o conteúdo da prestação de contas e seu significado.

Assim, se é importante dar transparência à gestão pública, é da mesma forma essencial compartilhá-la de modo a permitir que o cidadão se aproprie desse conhecimento, o que de fato interessa à instrumentalização do controle social. Esta afirmação se apoia na assertiva de 90% dos respondentes que declaram haver um aumento do nível de entendimento da informação contábil quando esta é colocada sob um contexto e em linguagem de fácil compreensão.

Resta concluído, à luz dos elementos obtidos em campo, que os respondentes em sua maioria não conseguem interpretar adequadamente as informações extraídas dos relatórios contábeis públicos, peças que compõem a prestação de contas dos agentes públicos, instrumento que tem como função primordial comunicar a ação pública e gerar confiança social.

Agregam-se, ainda, às restrições na comunicação contábil, os níveis de compreensão diferenciados em duas condições: a primeira quando a informação é apenas reproduzida, ainda que sua descrição seja facilitada por uma linguagem mais compreensível; e a segunda condição, com a mesma informação colocada sob um contexto, a partir do senso crítico, por meio de sua análise e interpretação.

A discussão apresentada se torna relevante perante a ampla gama de interessados nas informações contábeis públicas, que possuem características distintas em relação aos usuários tradicionais da contabilidade.

Assim, a norma geral de que "a compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da Entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição" (NBCT 1, CFC, 2008) deve ser aplicada com moderação quando se trata do cidadão, usuário que se orienta pelo controle social e principal acionista do Estado, e a quem é devida a obrigatória prestação de contas.

Evidentemente, não é difícil entender a razão de a pesquisa comprovar que quanto maior o nível de escolaridade dos respondentes, maior o conhecimento apresentado. Demonstrando a necessidade de melhoria do desenvolvimento social do país, por meio de um de seus indicadores básicos que é a educação, para que ocorra um melhor entendimento da população sobre a informação pública compartilhada pelo Estado. Porém, também restou demonstrada que a participação na vida pública pode ser importante instrumento de educação informal, e a principal condição necessária é quem saiba e quem queira saber.

Vale observar que a conduta que orientou a metodologia da investigação foi direcionada a procurar respostas para a questão problema: Como melhorar a compreensibilidade, pelo cidadão médio, sobre a informação contábil contida nas demonstrações contábeis públicas, parte integrante das prestações de contas dos agentes públicos?

Pondera-se, a partir dos diagnósticos realizados, que a ênfase está na adequação da terminologia empregada pelos relatórios contábeis públicos à capacidade de compreensão do cidadão médio.

Assim, considera-se que a principal contribuição deste trabalho é colocar em discussão a necessidade de uma proposta de instrumento de controle social que facilite o entendimento da população sobre as demonstrações contábeis públicas. Espera-se, ainda, que os resultados encontrados pela pesquisa, possam servir de referência para outros estudos que possuam como tema a instrumentalização do controle social por meio das informações contábeis públicas.

Por fim, entende-se, a partir das conclusões delineadas neste trabalho, que não basta apenas o acesso e o volume de informações públicas postas à disposição da sociedade.

De modo geral, verifica-se que se faz necessário o compartilhamento, pelos órgãos governamentais, de informações publicadas de forma compreensível, a fim de permitir a interação do poder público com a sociedade e a construção do conhecimento do cidadão sobre a lógica que rege o processo de prestação de contas, facilitando, desta forma, a apropriação social da informação pública.

## REFERÊNCIAS

ABRÃO, Janete. **Pesquisa & história**. Porto Alegre: Edipucrs, 2002.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução a auditoria operacional**. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

AUGUSTINHO, Sônia Maria; LIMA, Isaura Alberton de. A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Transparência sobre as Contas Públicas. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, Curitiba, v.1, n.1, p.76-88, 2012. Disponível em: <<http://www.rbpd.ct.utfpr.edu.br/index.php/rbgpd/>>. Acesso em: 25 maio 2013.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução a ciência política**. São Paulo: Globo, 2008.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 7.ed. Florianópolis: UFSC, 2011.

BAZILLI, Roberto Ribeiro; MONTENEGRO, Ludmila da Silva Bazilli. **Apontamentos sobre a reforma administrativa**. São Paulo: Unesp, 2003.

BITTENCOURT NETO, Eurico. **Improbidade administrativa e violação de princípios**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política. 10.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003.

BRANCHIER, Alex Sander; TESOLIN, Juliana Daher Delfino. **Direito e legislação aplicada**. Curitiba: Ibpx, 2006.

BRASIL. **Cartilha olho vivo**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/CartilhaOlhoVivo/Arquivos/ControleSocial.pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2013.

BRASIL. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 10 nov. 1937. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o37.htm)>. Acesso em: 18 maio 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 11 maio 2013.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Controle social**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/controleSocial/>>. Acesso em 26 maio 2013.

BRASIL. **Elaboração e execução orçamentária**. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020301>>. Acesso em: 22 maio 2013.

BRASIL. **Indicadores:** orientações básicas aplicadas à gestão pública. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/121003\\_orient\\_indic\\_triangular.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/121003_orient_indic_triangular.pdf)>. Acesso em: 29 maio 2013.

BRASIL. Lei n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 25 maio 2013.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 19 maio 2013.

BRASIL. **Manuais de contabilidade aplicada ao setor público - 2012.** Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>>. Acesso em: 15 de jun. 2013.

BRASIL. **Manual de despesa nacional.** Disponível em: <[http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/financeira/federal/MANUAL\\_DESP\\_NACIONAL.pdf](http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/financeira/federal/MANUAL_DESP_NACIONAL.pdf)>. Acesso em: 18 jun. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria n.º 184 de 26/08/2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 15 maio 2013.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual técnico de orçamento, 2013.** Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO\\_2013\\_11out2012\\_terceira\\_versao.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2013_11out2012_terceira_versao.pdf)>. Acesso em: 28 maio 2013.

BRASIL. **Nova contabilidade e gestão fiscal.** Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/images/stories/Links/31012013\\_Cartilha\\_Nova\\_Contabilidade1.pdf](http://www.cnm.org.br/images/stories/Links/31012013_Cartilha_Nova_Contabilidade1.pdf)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. **Plano Plurianual.** Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/120313\\_anexo\\_I.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/120313_anexo_I.pdf)>. Acesso em: 09 jul. 2013

BRASIL. **Prestação de contas do Presidente da República.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/index.asp>>. Acesso em 06 jun. 2013.

BRASIL. Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República. **Estado Brasileiro** - sistema político. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/sobre/o-brasil/Estado-brasileiro/sistema-politico>>. Acesso em: 3 abr. 2013.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público**. Disponível em: <<http://www.tce.pi.gov.br/site/eventos/arquivos/07-12-2T-DEMONSTRACOES-CONTABEIS-APLICADAS-SETOR-PUBLICO.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa de n.º 01 de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoes\\_normativas/in01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoes_normativas/in01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2013.

BRASIL. Senado Federal. **Orçamento fácil**. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamentofacil>>. Acesso em 10 jun. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Indicadores de desempenho e mapa de produtos**. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2063230.PDF>>. Acesso em: 21 jun. 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Burocracia pública na construção do Brasil**. Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/BOOKS/Burocracia\\_Publica\\_construcao\\_Brasil.pdf](http://www.bresserpereira.org.br/BOOKS/Burocracia_Publica_construcao_Brasil.pdf)>. Acesso em: 24 abr. 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **É o estado capaz de se autoreformar?** Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/papers/2011/11.36.Estado\\_capaz\\_autoreformar.pdf](http://www.bresserpereira.org.br/papers/2011/11.36.Estado_capaz_autoreformar.pdf)>. Acesso em: 28 abr. 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Uma Reforma Gerencial da Administração Pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n.1, p5-42, 1998.

BUENO, José Antônio Pimenta. **Marques de São Vicente**. Organização e Introdução Eduardo Kugelmas. São Paulo: Editora 34, 2002.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **Governança republicana como vetor para a interpretação das normas de direito financeiro**. 2010. 239 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-080857/pt-br.php>>. Acesso em: 04 jun. 2013.

CARDOSO JUNIOR, José Celso (Org.); MELO, Valdir. **A reinvenção do planejamento governamental no Brasil**. Brasília: Ipea, 2011.

CARDOSO JUNIOR, José Celso; GIMENEZ, Denis Maracci. Crescimento Econômico e Planejamento no Brasil (2003-2010): evidências e possibilidade do ciclo recente. In: CARDOSO JUNIOR, José Celso (Org.). **A reinvenção do planejamento governamental no Brasil**. Brasília: Ipea, 2011.

CARDOSO, Fernando Henrique. Reforma do Estado. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser, SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria e prática e mais de 800 exercícios. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CARVALHO, José Murilo de. Fundamentos da política e da sociedade brasileiras. In: AVELAR, Lúcia; CINTRA, Antonio Otavio (Orgs.). **Sistema político brasileiro**: uma introdução. Rio de Janeiro: Fund. Conrad Adenauer; São Paulo: Unesp, 2007.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey. 2008.

CASTRO, Celso. **A proclamação da república**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000.

CINTRA, Antonio Octavio. O sistema de governo no Brasil. In: AVELAR, Lúcia; CINTRA, Antonio Otavio (Orgs.). **Sistema político brasileiro**: uma introdução. Rio de Janeiro: Fund. Conrad Adenauer; São Paulo: Unesp, 2007.

CODATO, Adriano; LEITE, Fernando Baptista; MEDEIROS, Pedro Leonardo Cardozo de. **Ciências políticas**. Curitiba: IESDE, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamentos técnicos contábeis**. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_pronunciamentos\\_2011.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_pronunciamentos_2011.pdf)>. Acesso em: 28 jun. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Comitê gestor da convergência**. Disponível em: <[http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara\\_tecnica/processos\\_de\\_convergencia/comite\\_de\\_convergencia/](http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/processos_de_convergencia/comite_de_convergencia/)>. Acesso em: 26 maio 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Curso de contabilidade aplicada ao setor público**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em: 15 fev. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Interpretação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2007/001111](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2007/001111)>. Acesso em: 06 jun. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 22 maio 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Processos de convergência**. Disponível em: <[http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara\\_tecnica/processos\\_de\\_convergencia/comite\\_de\\_convergencia/](http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/processos_de_convergencia/comite_de_convergencia/)>. Acesso em: 08 jun. 2013

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resoluções e ementas do CFC. **Resolução 1374/2011: NBC TG Estrutura Conceitual**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2008/001121](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001121)>. Acesso em: 27 out. 2013.

COSTIN, Claudia. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CUNHA, Carla Giane Soares da. **Avaliação de políticas públicas e programas governamentais**: tendências recentes e experiências no Brasil. Disponível em: <[http://www.scp.rs.gov.br/upload/Avaliacao\\_de\\_Politiclas\\_Publicas\\_e\\_Programas\\_Governamentais.pdf](http://www.scp.rs.gov.br/upload/Avaliacao_de_Politiclas_Publicas_e_Programas_Governamentais.pdf)>. Acesso em: 23 jun. 2013.

DECLARAÇÃO dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789). Disponível em: <[www.oocities.org/marceloeva/Declaracao\\_Direitos\\_do\\_Homem.doc](http://www.oocities.org/marceloeva/Declaracao_Direitos_do_Homem.doc)>. Acesso em: 06 jun. 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito administrativo**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DIAS FILHO, José Maria. A linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Cadernos de Estudos**, São Paulo, n.24, p.38-49, 2000. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cest/n24/n24a03.pdf>>. Acesso em: 3 maio 2013.

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 & Finanças**, São Paulo, v.12, n.26, p.42-57, 2001. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772001000200003&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772001000200003&script=sci_arttext)>. Acesso em: 23 maio 2013.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de direito administrativo**. 6.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Entrevista. **Revista TCEMG**. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1721.pdf>>. Acesso em: 2 jul. 2013.

FITZGERALD, Ross. **Pensadores políticos comparados**. Brasília: UnB, 1983.

FONSECA, Maria Guadalupe Piragibe; AZAR FILHO, Celso Martins (Orgs.). **O moderno estado de direito**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2009.

FREIRE, Sylvio Motta. **Ética na administração pública**. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

FUHRER, Maximilianus Claudio Américo; FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de direito administrativo**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FULGENCIO, Paulo Cesar. **Glossário - Vade Mecum**: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente: 14.000 termo e definições. Rio de Janeiro: Mauad X, 2007.

GALLO, Silvio. **Ética e cidadania**: caminhos da filosofia. Campinas: Papyrus, 2003.

GALVÃO, Fernando. **Direito penal curso completo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

GIACOMO, Waldemar Álvaro Di. O new public management no Canadá e a gestão pública contemporânea. **Interfaces Brasil/Canadá**, Rio Grande, n.5, p.155-170, 2005. Disponível em: <<http://www.revistas.unilasalle.edu.br/index.php/interfaces/issue/view/74>>. Acesso em: 11 jun. 2013.

- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIDDENS, Anthony. **A terceira via e seus críticos**. Rio de Janeiro: Records, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- HAIR Jr., Joseph F. *et al.* **Fundamentos de pesquisa de marketing**. Porto Alegre: Artmed, 2008.
- HAIR Jr., Joseph F. *et al.* **Fundamentos de Pesquisa de Marketing**. Porto Alegre: Artmed, 2008.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Demográfico 2010: educação e deslocamento**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/educacao\\_e\\_deslocamento/default\\_pdf.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/educacao_e_deslocamento/default_pdf.shtm)>. Acesso em: 20 out. 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Paraná: população**. <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/tabelas\\_pdf/total\\_populacao\\_parana.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/tabelas_pdf/total_populacao_parana.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Linha do tempo**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/LinhaTempo.aspx>>. Acesso em: 15 maio 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Origem da boa governança**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=18>>. Acesso em: 15 maio 2013.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 08 maio 2013.
- JANNUZZI, Paulo de Martino. **Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil**. Disponível em: <[http://indicadores.fecam.org.br/uploads/28/arquivos/4054\\_JANUZZI\\_P\\_Construcao\\_Indicadores\\_Sociais.pdf](http://indicadores.fecam.org.br/uploads/28/arquivos/4054_JANUZZI_P_Construcao_Indicadores_Sociais.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2013
- JENKIS, Kate. A reforma do serviço público no Reino Unido. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser, SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- JUND, Sergio. **AFO - Administração Financeira e Orçamentária**. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1999.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACEDO *et al.* **Avaliação da comunicação entre a contabilidade pública e a sociedade de Porto Velho, sob o enfoque da teoria da comunicação.**

Disponível em: <<http://jcdiario.blogspot.com.br/2010/03/avaliacao-da-comunicacao-entre.html>>. Acesso em: 06 jun. 2013.

MADEIRA, Jose Maria Pinheiro. **Administração pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MALBERG, R. Carré De. **Teoría general del estado.** México: Fondo de Cultura Económica, 2001.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing:** uma orientação aplicada. 4.ed. Porto Alegre: Bookmann, 2006.

MARTINS, Paula. **Acesso à informação** - controle social e políticas públicas. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/acessoainformacaogov/publicacoes/Acesso-a-informacao-e-controle-social-das-politicas-publicas.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2013.

MATIAS-PEREIRA, José. Administração Pública Comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n.42, p.61-82, 2008. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241016452004>>. Acesso em: 15 maio 2013.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público.** São Paulo: Atlas, 2010.

MENEZES, ADERSON. **Teoria geral do estado.** 2.ed. Brasília: Forense Rio, 1967.

MILANI, Carlos; SOLINÍS, Germán. **Pensar a democracia na governança mundial:** algumas pistas para o futuro. Disponível em: <[http://www.unesco.org/most/demgov\\_port.htm#conclusion](http://www.unesco.org/most/demgov_port.htm#conclusion)>. Acesso em: 17 jun. 2013.

MORAES, Cássia Regina Bassan de; FADEL, Barbara In: VALENTIM, Marta (Org.). **Gestão do conhecimento nas organizações:** perspectivas de uso da metodologia sistêmica Soft. Gestão, Mediação e Uso da Informação. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2010.

MORONI, José Antônio. **Participamos, e daí?** Disponível em: <[http://www.aracati.org.br/portal/pdfs/13\\_Biblioteca/Textos%20e%20artigos/participacao\\_Moroni.pdf](http://www.aracati.org.br/portal/pdfs/13_Biblioteca/Textos%20e%20artigos/participacao_Moroni.pdf)>. Acesso em: 06 jun. 2013.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Brasília, 2009.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. Glossary of statistical terms. Disponível em: <<http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236>>. Acesso em: 22 maio 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Principles of corporate governance:** Disponível em: <<http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> 2004>. Acesso em: 22 maio 2013.

PAIVA, Carlos Henrique Assunção. A Burocracia no Brasil: as bases da administração pública nacional em perspectiva histórica (1920-1945). **História**, São Paulo, v.28, n.2: 2009, p.775-796. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/his/v28n2/27.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Administração Pública**. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e lei de responsabilidade fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

PASCOALOTO, Fabiana Ferreira. **Contabilidade pública**. Disponível em: <<http://www.jornalcontabil.com.br/v2/Contabilidade-News/1323.html>>. Acesso em: 16 jun. 2013.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma nova gestão pública**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PEREIRA, Cláudia Catarina; FRAGOSO, Adriana Rodrigues; RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Comunicação em contabilidade**: estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas do processo de evidenciação. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos/42004/67.pdf>>. Acesso em: 04 de jun. 2013.

PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmim. **Teoria da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

PRIORE, Mary Del; VENÂNCIO, Renato Pinto. **O livro de ouro da história do Brasil**: do descobrimento à globalização. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

REA, Louis M.; PARKER, Richard A. **Metodologia de pesquisa** - do planejamento à execução. São Paulo: Pioneira 2002.

REIS, José Carlos. **As identidades do Brasil**: de Varnhagen a FHC. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. Edição de Ridendo Castigat Mores. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/contratosocial.html>>. Acesso em: 05 jun. 2013.

SANTOS, Eugênio Andrade Vilela dos. O confronto entre o planejamento governamental e o PPA. In: CARDOSO JUNIOR, José Celso (Org.). **A reinvenção do planejamento governamental no Brasil**. Brasília: Ipea, 2011.

SENEILLART, Michel. **As artes de governar**: do "regimen" medieval ao conceito de governo. São Paulo: Editora 34, 2006.

SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2005.

SILVA, Elke Andrade Soares de Moura. Controle Externo, Controle Social e Cidadania. **Revista TCEMG**. Minas Gerais. Ed. Especial, 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1664.pdf>>. Acesso em: 07 maio 2013.

SILVA, Lino Martins da. **A nova contabilidade pública como instrumento de governança**. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2011/09/08/>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSASB/IFA/CFC)**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro; TAVARES FILHO, Francisco; MACEDO, Fabrício de Queiroz. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUSA, Francisco Hélio de. **O caráter impositivo da lei orçamentária anual e seus efeitos no sistema de planejamento orçamentário**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/2tosiXIIIPTN/Carater\\_Impositivo\\_Lei\\_Orcamentaria.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/2tosiXIIIPTN/Carater_Impositivo_Lei_Orcamentaria.pdf)>. Acesso em: 26 maio 2013.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, ano 8, n.16, p.20-45, 2006.

TEIXEIRA, Hélio Janny; SANTANA, Solange Maria. **Remodelando a gestão pública**. São Paulo: Edgard Blücher, 1995.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Agências, contratos e oscips**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

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

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de coleta de dados no campo**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VIEIRA, Solange Paiva; MENDES, André Gustavo Salcedo Teixeira. **Governança corporativa: uma análise de sua evolução e impactos no mercado de capitais brasileiro**. Disponível em: <[www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/.../rev2205.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/.../rev2205.pdf)>. Acesso em: 15 de maio 2013.

WORLD BANK. **Governance matters**. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/governance/wgi/pdf/govmatters1.pdf>>. Acesso em: 08 maio 2013.

YOUNG, Iris Marion. Representação Política, Identidade e Minorias. **Lua Nova:**

**Revista de Cultura Política.** São Paulo, n.67, p.139-190, 2006. Disponível em:  
<<http://www.scielo.br/pdf/ln/n67/a06n67.pdf/>>. Acesso em: 17 maio 2013.

**APÊNDICE 1**  
**QUESTIONÁRIO APLICADO**

## QUESTIONÁRIO APLICADO

### Dados do respondente

Nível de Escolaridade:

Ensino Fundamental de 1ª à 8.ª série Incompleto

Ensino Fundamental de 1.ª à 8.ª série Completo

Ensino Médio Incompleto

Ensino Médio Completo

Ensino Superior Incompleto

Ensino Superior Completo

Pós-Graduação

Idade: entre 20 a 30 anos  31 a 40  41 a 50  51 a 60  61 a 70  71 ou mais

Sexo:  masculino  feminino

Além do Trabalho na Associação possui outra ocupação?  Não  Sim

Em caso afirmativo, qual o tipo de organização?  Pública  Privada

01. Uma vez que o governo se utiliza de **recursos da população** para realizar suas funções com que **freqüência** você procura informações sobre a utilização do dinheiro público?

Sempre

Às vezes

Raramente

Nunca (vá para a pergunta 03)

02. A Constituição Federal obriga a prestação de contas dos agentes públicos. Marque com um X os itens listados abaixo que você procura como **meios de acesso à prestação de contas** dos agentes públicos.

Tribunais de Contas

Câmaras Municipais

Audiências Públicas

Páginas de Transparência na internet

03. Considerando que a **prestação de contas** mostra o desempenho do administrador público por meio da execução do orçamento público, qual seu **interesse em conhecer** o conteúdo da prestação de contas?

- ( ) Grande interesse  
 ( ) Médio interesse  
 ( ) Pouco interesse  
 ( ) Nenhum interesse

04. Considerando que a execução do orçamento público pode ser conhecida pelas **demonstrações contábeis públicas**, qual seu **conhecimento** quanto à **informação contábil pública**?

- ( ) Alto conhecimento  
 ( ) Médio conhecimento  
 ( ) Pouco conhecimento  
 ( ) Nenhum conhecimento

05. Para esta pergunta utilize o anexo I (**Balanço Orçamentário da Prefeitura de Curitiba**) e responda, se **na sua opinião, o Balanço** utiliza uma linguagem:

- ( ) Compreensível  
 ( ) De razoável compreensão por não contabilistas  
 ( ) Não compreensível por não contabilistas

06. No quadro abaixo, marque com um X a alternativa que melhor revela **seu conhecimento** sobre alguns itens contidos na **informação contábil pública**:

Itens	Alto conhecimento	Razoável conhecimento	Pouco conhecimento	Nenhum conhecimento
Receita Pública				
Despesa Pública				
Superávit				
Déficit				

07. Marque com um X o seu **entendimento** sobre os **resultados** abaixo, obtidos por meio da informação contábil pública:

Resultado	Bom	Ruim
Déficit (falta de recurso).		
Superávit (sobra de recurso).		
Mais receitas de capital que despesas de capital.		

08. Observe as ações e os resultados abaixo e marque com um X a alternativa que demonstra o **seu entendimento** sobre o **indicador** apresentado.

Ação	Indicador	Ótimo	Bom	Regular	Ruim
1. Venda de bem público para pagamento de despesas com a manutenção da entidade.	Diminuição do patrimônio público.				
2. Grande volume de pagamento de dívidas, restando poucas dívidas para pagar no próximo ano.	Diminuição da dívida pública.				
3. Pequeno volume de pagamento de dívidas, resultando em sobra de recursos no caixa da entidade. Entretanto, a sobra de recursos está comprometida com as dívidas já realizadas e inscritas para pagamento no próximo ano.	Aumento da dívida pública.				

09. Considerando as colocações apresentadas na questão 08, você **concorda** que o seu **nível de entendimento** quanto à informação contábil  **aumentou**?

- ( ) Concordo totalmente  
 ( ) Concordo parcialmente  
 ( ) Não concordo

10. Na sua opinião, qual o **grau de utilidade** das informações obtidas por meio da contabilidade pública?

Utilidade	Alto grau de utilidade	Médio grau de utilidade	Baixo grau de utilidade	Nenhuma utilidade
Para <b>acompanhar e conhecer</b> os resultados financeiros da <b>atuação do administrador público</b> .				
Para <b>analisar</b> as administrações entre diferentes <b>governos e mandatos políticos</b> .				
Para ajudar na <b>escolha</b> de seus <b>representantes</b> junto ao governo.				

11. Considerando que o administrador público deve planejar suas ações de forma transparente e controlar os gastos públicos, qual seria seu **grau de interesse** no conteúdo das **informações contábeis públicas**?

Conteúdo	Alto grau de interesse	Médio grau de interesse	Baixo grau de interesse	Nenhum interesse
<b>Área de aplicação</b> dos recursos públicos.				
<b>Patrimônio</b> dos Estados, dos Municípios e da União.				
<b>Condições financeiras</b> das entidades públicas.				

12. Sob o seu ponto de vista que tipo de **apresentação melhoraria** o seu **entendimento sobre as informações contábeis públicas**? Coloque os números 1, 2, 3, 4, 5, e 6 conforme sua ordem de preferência, sendo 1 a preferência maior e 6 a preferência menor:

- ( ) Linguagem acessível.
- ( ) Representação gráfica.
- ( ) Demonstrativo resumido.
- ( ) Tabelas.
- ( ) Cartilha.
- ( ) Vinculação com eventos relacionados ao cotidiano das pessoas.

**ANEXO**  
**BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DO MUNICÍPIO DE**  
**CURITIBA JANEIRO A DEZEMBRO DE 2012**

**ANEXO**  
**BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DO MUNICÍPIO DE**  
**CURITIBA JANEIRO A DEZEMBRO DE 2012**

RREO - ANEXO I (LRF, art.52, inciso I, - alíneas "a" e "b" do inciso II e § 1º)

R\$ 1,00

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (A)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO A REALIZAR (A-C)
			NO BIMESTRE (B)	% (B/A)	JAN a DEZ / 2012 (C)	% (C/A)	
<b>RECEITAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)</b>	<b>5.114.000.000,00</b>	<b>5.816.867.718,39</b>	<b>978.081.383,94</b>	<b>17,41</b>	<b>5.417.863.378,48</b>	<b>96,46</b>	<b>199.004.341,91</b>
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>4.816.404.000,00</b>	<b>5.130.303.882,82</b>	<b>922.530.447,44</b>	<b>17,98</b>	<b>5.228.128.587,70</b>	<b>101,87</b>	<b>(95.824.705,08)</b>
<b>RECEITA TRIBUTÁRIA</b>	<b>1.574.140.000,00</b>	<b>1.816.437.222,50</b>	<b>256.532.452,09</b>	<b>15,87</b>	<b>1.620.674.126,49</b>	<b>100,27</b>	<b>(4.436.903,99)</b>
IMPOSTOS	1.483.990.000,00	1.526.287.222,50	249.127.796,48	16,32	1.538.022.929,23	100,77	(11.735.706,73)
TAXAS	90.140.000,00	90.140.000,00	7.404.569,43	8,21	82.849.873,12	91,91	7.290.126,88
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	10.000,00	10.000,00	86,18	0,86	1.324,14	13,24	8.675,86
<b>RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES</b>	<b>221.013.000,00</b>	<b>223.408.000,00</b>	<b>54.846.832,09</b>	<b>24,55</b>	<b>247.772.552,91</b>	<b>110,91</b>	<b>(24.364.552,91)</b>
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	156.013.000,00	158.408.000,00	43.924.062,07	27,73	183.706.376,99	115,97	(25.298.376,99)
CONTRIBUIÇÕES DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA	65.000.000,00	65.000.000,00	10.922.770,02	16,80	64.066.175,92	98,56	933.824,08
<b>RECEITA PATRIMONIAL</b>	<b>99.600.000,00</b>	<b>190.618.147,99</b>	<b>84.246.528,98</b>	<b>33,70</b>	<b>248.755.979,27</b>	<b>130,50</b>	<b>(58.137.831,28)</b>
RECEITAS IMOBILIÁRIAS	290.000,00	290.000,00	82.366,32	29,42	365.755,28	126,03	(85.755,28)
RECEITAS DE VALORES MOBILIÁRIOS	91.284.000,00	98.273.147,99	20.266.371,27	20,62	154.816.249,53	157,54	(56.543.101,54)
RECEITA DE CONCESSÃO E PERMISSÕES	8.036.000,00	8.036.000,00	1.397.788,89	17,39	8.573.973,46	106,69	(537.973,46)
OUTRAS RECEITAS PATRIMONIAIS	-	84.029.000,00	42.500.000,50	0,00	85.000.001,00	0,00	(971.001,00)
<b>RECEITA DE SERVIÇOS</b>	<b>869.636.000,00</b>	<b>880.268.500,00</b>	<b>142.406.379,91</b>	<b>16,18</b>	<b>877.496.551,37</b>	<b>99,69</b>	<b>2.769.948,63</b>
RECEITA DE SERVIÇOS	869.636.000,00	880.268.500,00	142.406.379,91	16,18	877.496.551,37	99,69	2.769.948,63
<b>TRANSFERÊNCIAS CORRENTES</b>	<b>1.814.534.000,00</b>	<b>1.988.195.589,96</b>	<b>353.815.315,35</b>	<b>17,97</b>	<b>1.950.109.885,35</b>	<b>99,08</b>	<b>18.085.904,63</b>
TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS	1.791.773.000,00	1.888.011.322,92	327.212.386,16	17,33	1.882.108.539,66	99,69	5.902.183,26
TRANSFERÊNCIAS DE INST. PRIVADAS	2.121.000,00	2.121.000,00	5.891.509,35	277,77	7.183.531,76	338,69	(5.062.531,76)
TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR	-	-	-	0,00	-	0,00	-
TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS	671.000,00	671.000,00	1.070.398,18	159,52	1.993.543,82	297,10	(1.322.543,82)
TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS	16.969.000,00	77.392.247,06	19.441.021,66	25,12	58.824.050,11	76,01	18.568.196,95
<b>OUTRAS RECEITAS CORRENTES</b>	<b>240.481.000,00</b>	<b>251.378.442,15</b>	<b>50.882.941,02</b>	<b>20,24</b>	<b>281.119.712,31</b>	<b>111,83</b>	<b>(29.741.270,16)</b>
MULTAS E JUROS DE MORA	111.979.000,00	112.216.268,61	22.470.285,64	20,02	104.989.861,13	93,56	7.226.407,48
INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	21.351.000,00	21.838.742,16	7.192.110,87	32,93	29.961.282,36	132,61	(7.122.540,20)
RECEITA DA DÍVIDA ATIVA	72.030.000,00	79.630.000,00	11.144.623,25	14,00	88.713.269,68	111,41	(9.083.269,68)
RECEITAS CORRENTES DIVERSAS	35.121.000,00	37.693.431,28	10.075.921,26	26,73	58.455.299,14	155,08	(20.761.867,76)
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>297.596.000,00</b>	<b>498.383.835,77</b>	<b>55.550.936,50</b>	<b>11,42</b>	<b>191.554.788,78</b>	<b>39,28</b>	<b>294.829.046,99</b>
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>	<b>242.077.000,00</b>	<b>294.593.748,47</b>	<b>30.378.343,31</b>	<b>10,31</b>	<b>113.333.328,93</b>	<b>38,47</b>	<b>181.260.417,54</b>
OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS	184.341.000,00	234.766.189,22	27.709.171,08	11,80	65.388.065,91	0,00	169.378.123,31
OPERAÇÕES DE CRÉDITO EXTERNAS	57.736.000,00	59.827.557,25	2.669.172,23	4,46	47.945.263,02	80,14	11.882.294,23
<b>ALIENAÇÃO DE BENS</b>	<b>80.000,00</b>	<b>80.000,00</b>	<b>253.869,00</b>	<b>317,09</b>	<b>769.130,27</b>	<b>961,41</b>	<b>(889.130,27)</b>
ALIENAÇÃO DE BENS MÓVEIS	-	-	253.869,00	0,00	655.070,44	0,00	(655.070,44)
ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS	80.000,00	80.000,00	-	0,00	114.059,83	142,57	(34.059,83)
<b>AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>
<b>TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL</b>	<b>55.439.000,00</b>	<b>191.710.089,30</b>	<b>24.918.924,19</b>	<b>13,00</b>	<b>77.452.329,58</b>	<b>40,40</b>	<b>114.257.759,72</b>
TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS	2.050.000,00	4.726.251,42	1.800.081,20	38,09	3.898.387,90	82,48	827.863,52
TRANSFERÊNCIAS DE INSTITUIÇÕES PRIVADAS	-	-	-	0,00	-	0,00	-
TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR	-	-	-	0,00	-	0,00	-
TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS	-	-	-	0,00	-	0,00	-
TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS	53.389.000,00	186.983.837,88	23.118.842,99	12,36	73.553.941,68	39,34	113.429.896,20
<b>OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>
<b>RECEITAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (II)</b>	<b>499.000.000,00</b>	<b>501.280.000,00</b>	<b>83.390.011,32</b>	<b>12,65</b>	<b>493.887.845,83</b>	<b>98,52</b>	<b>7.412.354,17</b>
Receita Tributária	-	-	-	0,00	-	0,00	-
Receita de Contribuições	346.800.000,00	346.925.000,00	95.883.982,71	27,64	399.148.249,21	115,05	(52.223.249,21)
Receita Patrimonial	2.800.000,00	2.800.000,00	355.752,77	12,71	2.838.794,07	101,39	(38.794,07)
Receita de Serviços	148.990.000,00	151.145.000,00	(32.966.055,59)	-21,81	91.449.799,42	60,50	59.695.200,58
Outras Receitas Correntes	410.000,00	410.000,00	116.331,43	28,37	430.803,13	105,07	(20.803,13)
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)</b>	<b>5.613.000.000,00</b>	<b>6.117.967.718,39</b>	<b>1.041.471.395,26</b>	<b>17,02</b>	<b>5.911.551.022,31</b>	<b>96,63</b>	<b>206.416.896,08</b>
<b>OPER. DE CRÉDITO - REFIN. (IV)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>SUBTOTAL COM REFIN. (V) = (III + IV)</b>	<b>5.613.000.000,00</b>	<b>6.117.967.718,39</b>	<b>1.041.471.395,26</b>	<b>17,02</b>	<b>5.911.551.022,31</b>	<b>96,63</b>	<b>206.416.896,08</b>
<b>DÉFICIT (VI)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL (VII) = (V + VI)</b>	<b>5.613.000.000,00</b>	<b>6.117.967.718,39</b>	<b>1.041.471.395,26</b>	<b>17,02</b>	<b>5.911.551.022,31</b>	<b>96,63</b>	<b>206.416.896,08</b>
<b>SALDOS DE EXERC. ANTERIORES (Utilizado p/ Créditos Adicionais)</b>	<b>-</b>	<b>177.279.816,94</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>150.567.412,65</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Supervit Financeiro	-	177.279.816,94	-	-	150.567.412,65	-	-
Reabertura do Crédito Adicional	-	-	-	-	-	-	-

**APÊNDICE 2**  
**BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DO**  
**QUESTIONÁRIO APLICADO**

ID	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7a	R7b	R7c	R7d	R8	R9	R10	R11a	R11b	R11c	R11d	R12a	R12b	R12c	R13a	R13b	R13c	R14	R15a	R15b	R15c	R16a	R16b	R16c	R17a	R17b	R17c	R17d	R17e	R17f		
1	4	5	0	0	0	3	N	N	S	S	4	2	2	2	3	1	2	1	1	2	1	3	3	1	3	1	1	3	3	3	2	3	4	5	1	6		
2	4	4	1	1	2	3	S	N	S	N	2	1	1	1	3	1	1	1	1	1	2	3	3	2	1	3	3	3	2	3	3	2	3	4	6	1	5	
3	4	1	1	1	2	3	N	N	N	N	2	2	2	3	3	2	2	2	1	1	1	3	1	1	2	2	3	2	2	4	6	3	2	1	5	6		
4	1	3	0	1	1	2	S	N	N	N	4	3	2	3	3	4	4	1	2	2	1	4	1	3	4	4	3	4	1	3	5	4	2	6	6			
5	6	3	0	1	1	2	S	N	S	N	4	4	3	3	3	1	1	2	2	2	2	1	2	4	3	1	3	2	1	5	4	3	2	6	6			
6	5	3	0	1	1	4	S	S	S	N	4	2	2	3	3	2	2	2	2	2	3	3	3	2	3	3	3	4	1	6	3	4	5	2	2			
7	4	3	0	0	2	N	N	N	S	N	4	1	1	3	2	2	2	1	2	2	1	4	4	2	4	4	4	4	3	6	2	1	5	4	4			
8	2	4	0	0	2	S	N	N	S	N	4	2	1	2	1	1	1	1	1	2	1	3	4	2	2	2	3	2	2	6	3	1	2	5	4			
9	3	4	0	1	2	3	N	N	S	N	4	2	2	3	2	1	1	2	1	1	3	2	3	3	2	3	2	2	4	3	5	1	2	6	6			
10	3	4	0	0	3	N	N	N	S	N	4	2	1	2	2	2	2	1	2	2	1	3	2	2	3	3	4	3	3	6	4	2	1	5	5			
11	6	5	0	0	0	4	N	N	S	N	4	3	3	3	2	4	1	1	2	2	3	3	2	2	3	2	3	4	3	1	4	3	5	6	2			
12	1	4	0	0	1	N	N	N	N	N	4	1	1	2	2	1	1	2	2	2	1	4	1	3	4	2	4	4	4	1	6	3	4	2	5	5		
13	4	1	0	1	2	3	N	N	N	S	4	2	1	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	1	3	4	4	4	1	6	2	3	4	2	3	4	5	
14	7	2	0	1	2	3	N	N	S	S	4	3	2	3	3	3	3	2	2	2	3	2	2	4	3	4	4	2	4	3	4	5	6	2	1	1		
15	7	4	0	1	2	1	N	N	N	N	4	2	1	3	3	3	3	2	2	2	4	3	1	2	4	4	4	4	1	5	4	6	3	2	2	1		
16	2	5	1	0	2	N	S	N	N	N	4	2	2	3	3	3	3	2	2	2	3	3	3	2	4	4	3	3	2	4	3	6	5	1	1			
17	7	4	0	1	1	2	N	N	S	N	4	2	3	3	3	3	3	2	2	2	3	3	3	2	4	4	4	4	1	6	4	5	2	3	3	2		
18	7	3	0	1	1	4	S	S	S	S	4	3	2	3	3	3	3	2	2	2	3	2	2	4	4	4	3	4	1	3	5	4	6	2	2	2		
19	5	4	1	0	0	4	N	S	S	N	4	1	3	2	2	2	2	1	1	1	3	2	2	3	2	4	4	4	4	5	3	6	2	1	1	1		
20	7	3	0	1	1	3	S	N	N	N	4	3	2	3	3	3	3	1	1	1	1	2	2	4	4	4	4	4	1	4	6	5	3	2	2	1		
21	5	2	1	1	1	2	N	S	S	S	4	1	2	2	2	2	2	2	2	2	3	3	3	2	3	3	3	3	2	4	3	4	6	2	2	3		
22	5	3	1	1	1	3	S	N	S	N	3	2	1	2	2	2	2	1	2	2	3	3	3	1	4	4	4	4	2	6	4	5	3	1	1	1		
23	7	3	0	1	1	3	N	S	S	S	4	3	2	3	3	3	3	1	2	2	3	2	2	4	4	4	3	4	1	3	5	4	6	2	2	2		
24	6	4	0	1	1	4	N	S	N	S	4	3	1	3	2	2	2	2	1	2	2	1	4	2	4	4	4	4	1	2	4	3	5	6	6	6		
25	7	1	0	1	1	4	S	N	N	N	4	3	2	3	3	3	3	3	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	4	1	3	2	5	6	6	6		
26	6	4	0	1	1	2	N	N	S	S	3	2	2	2	2	2	2	1	1	2	1	3	1	2	3	3	3	3	1	6	4	5	2	3	3	3		
27	2	5	0	1	2	1	N	N	N	N	2	1	1	1	1	4	4	1	2	2	2	3	1	1	4	4	4	4	1	4	5	3	2	6	6	6	6	
28	7	3	0	1	1	2	N	N	S	S	4	3	1	3	3	3	3	1	1	2	1	3	2	2	4	3	4	4	3	6	1	4	5	2	2	2		
29	4	4	0	1	1	4	S	N	N	N	4	3	2	3	3	2	2	2	2	2	1	3	3	4	4	4	4	3	4	1	6	4	3	5	2	2		
30	5	3	1	0	0	3	S	N	S	S	4	4	2	3	2	3	3	1	2	2	2	1	3	1	2	3	3	4	4	3	5	2	6	6	6	6	6	
31	5	2	1	1	1	3	N	S	N	N	4	2	1	3	3	1	1	1	2	1	4	4	4	3	3	3	4	4	1	6	4	5	2	3	3	3		
32	4	4	1	1	1	3	N	S	N	N	3	3	3	3	3	3	3	3	1	2	2	3	3	2	3	3	4	4	1	5	2	4	6	3	3	3		
33	6	3	0	1	2	4	N	N	S	S	4	3	1	3	3	3	3	1	1	2	1	3	2	2	4	3	4	4	3	6	1	4	5	2	2	2		
34	6	4	0	1	1	3	N	S	S	S	4	2	2	3	3	2	2	1	1	2	1	4	2	2	3	4	4	4	4	1	5	6	4	3	2	2	2	
35	4	4	1	0	0	3	N	N	S	N	4	4	2	4	4	4	4	1	2	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2	2	6	5	4	3	1	1	1	
36	4	3	0	1	2	4	N	S	S	N	4	3	2	3	3	2	2	2	2	2	2	2	1	2	3	3	4	4	1	4	6	5	2	3	3	3	3	
37	4	3	0	1	2	1	N	N	N	N	3	3	3	2	2	2	2	1	1	2	1	3	1	3	4	4	4	4	1	2	3	4	5	6	6	6	6	
38	4	5	0	0	0	4	N	N	S	N	4	3	1	3	3	2	2	1	1	2	2	3	1	2	4	4	4	4	1	6	4	5	2	3	4	5	2	3

ID	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7a	R7b	R7c	R7d	R8	R9	R10	R11a	R11b	R11c	R11d	R12a	R12b	R12c	R13a	R13b	R13c	R14	R15a	R15b	R15c	R16a	R16b	R16c	R17a	R17b	R17c	R17d	R17e	R17f
39	4	3	1	1	1	3	N	N	S	4	2	1	2	1	2	2	1	1	2	2	2	2	3	1	2	2	2	3	3	3	6	4	2	1	2	3
40	1	2	0	1	2	1	N	N	N	2	1	1	2	2	2	1	3	1	2	2	2	2	4	1	2	3	3	4	4	5	1	3	6	2	4	
41	5	1	0	0	4	S	S	N	N	4	3	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	4	1	3	4	4	4	3	1	3	4	5	6	2		
42	1	4	1	1	1	2	N	N	S	4	1	1	3	3	1	1	1	2	2	2	2	3	1	2	3	3	4	4	5	6	4	3	2	1		
43	4	4	0	1	2	4	N	N	S	4	3	1	3	3	3	3	3	3	1	1	1	2	1	2	3	3	4	3	2	3	4	6	1	5		
44	2	5	0	1	1	4	S	N	N	3	3	1	4	3	2	2	2	2	2	2	3	3	3	2	4	4	4	4	1	6	4	5	3	2		
45	1	1	1	0	0	1	N	N	N	3	1	1	4	3	1	1	1	1	2	2	2	1	3	1	2	3	4	4	4	5	1	6	2	3		
46	1	3	0	1	2	2	N	N	S	2	1	1	2	2	2	1	3	1	2	2	2	1	3	3	2	4	4	4	2	6	3	5	1	4		
47	1	4	1	0	0	2	N	N	S	4	1	1	2	2	2	1	1	1	2	2	2	1	2	1	2	4	4	4	1	6	4	5	2	3		
48	1	4	0	1	2	2	N	S	S	3	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2	1	2	1	2	4	4	2	6	4	5	1	3			
49	1	4	0	1	2	1	N	N	N	4	3	3	4	3	2	2	2	2	1	1	1	3	4	1	3	4	4	3	4	5	2	1	3	4	6	
50	4	3	1	1	2	1	N	N	N	4	1	1	2	3	1	1	3	1	1	1	1	2	3	1	2	4	3	3	1	6	2	5	4	3		
51	7	3	1	1	1	3	N	N	S	4	2	2	2	2	2	3	3	1	2	2	2	1	4	1	2	4	4	4	1	4	2	3	5	6		
52	1	4	0	1	2	1	N	N	N	4	1	2	3	3	1	2	2	1	1	2	2	1	3	1	2	2	3	4	3	5	4	2	1	6		
53	7	4	0	1	2	3	N	N	S	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	2	2	1	4	1	3	4	4	4	1	6	2	5	4	3		
54	4	4	1	1	2	1	N	N	N	4	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2	1	4	1	2	3	3	1	2	6	3	5	1	4		
55	2	4	1	0	0	3	S	N	N	4	2	2	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	3	1	3	3	2	4	4	3	5	2	4	1	6	
56	4	2	0	1	2	2	S	N	N	4	2	2	2	3	2	3	2	2	1	1	1	1	3	1	3	2	4	3	4	1	3	5	4	2	6	
57	4	4	1	1	2	1	N	N	N	1	3	1	2	2	2	2	3	1	2	1	1	1	3	1	2	1	2	2	1	6	2	4	3	5		
58	4	4	0	1	2	3	N	N	S	4	2	1	2	2	2	2	2	1	1	1	1	2	3	1	2	4	4	4	1	3	5	4	2	6		
59	4	3	1	1	1	3	N	N	S	4	2	2	2	2	2	3	3	1	1	2	2	4	1	2	4	3	2	4	3	5	1	2	4	3	6	
60	4	5	0	0	0	3	N	N	S	4	1	1	1	1	1	3	3	1	2	2	2	1	4	1	3	4	4	4	2	3	5	4	1	6		
61	4	4	1	1	1	3	N	N	S	4	3	3	3	3	3	3	3	3	1	1	1	3	4	1	2	4	3	3	2	1	5	4	6			
62	5	5	0	1	2	3	N	N	S	4	3	2	3	3	3	3	2	1	1	1	1	2	2	1	2	4	4	4	5	2	1	4	3	6		
63	6	3	0	1	2	4	S	S	S	4	3	2	3	3	3	3	3	3	1	2	1	2	3	2	3	3	3	4	4	3	1	2	5	6		
64	3	2	1	1	2	3	N	N	S	4	2	2	2	3	2	3	2	3	1	2	2	1	4	1	2	4	3	4	4	1	5	3	6	2	4	
65	4	4	1	1	2	1	N	N	N	4	1	1	1	1	1	1	2	1	2	1	2	1	3	1	1	4	4	4	1	5	6	3	2	4		
66	1	4	1	1	2	1	N	N	N	3	1	1	1	1	1	1	4	1	1	1	1	1	3	1	2	4	4	4	2	3	4	6	1	5		
67	1	6	0	0	0	1	N	N	N	4	1	1	2	1	1	2	1	2	2	2	2	1	3	1	2	1	3	1	4	6	3	1	2	5		
68	1	3	0	1	2	1	N	N	N	4	1	1	2	1	1	1	1	1	2	1	2	1	2	1	2	1	3	2	4	1	6	4	5	3	2	
69	1	3	1	1	2	4	N	S	S	3	2	3	2	1	1	1	3	2	2	2	2	3	2	1	2	3	4	3	4	1	4	2	5	6	3	
70	3	5	0	1	2	4	N	S	S	3	2	3	4	4	4	3	3	3	2	2	2	1	3	1	2	3	4	3	2	1	6	3	5	2	4	
71	4	2	1	1	1	4	N	S	S	4	3	2	3	2	2	2	2	2	1	2	2	1	4	1	2	4	4	4	3	6	1	2	4	5		
72	3	4	0	0	0	4	N	N	S	4	2	2	3	3	1	2	1	2	2	2	2	1	4	1	2	4	4	4	1	4	3	6	2	5		
73	2	4	1	1	2	1	N	N	N	4	1	1	2	4	1	1	1	1	2	1	1	1	4	1	3	4	4	4	6	3	2	1	5			
74	1	2	0	1	2	3	N	N	S	4	2	1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	1	3	1	1	1	1	4	4	2	6	5	4	3	1	
75	4	3	0	1	2	3	N	N	S	4	2	2	1	1	3	3	1	1	1	1	1	1	1	3	2	3	3	4	4	3	6	2	5	1		
76	4	3	0	1	2	3	N	N	S	3	2	2	3	3	3	3	3	3	1	2	2	1	4	1	2	3	4	4	3	1	6	3	4	5	2	

ID	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7a	R7b	R7c	R7d	R8	R9	R10	R11a	R11b	R11c	R11d	R12a	R12b	R12c	R13a	R13b	R13c	R14	R15a	R15b	R15c	R16a	R16b	R16c	R17a	R17b	R17c	R17d	R17e	R17f				
77	4	3	0	1	2	4	S	N	N	S	4	3	1	3	3	3	3	1	2	2	1	4	1	2	4	4	4	4	4	4	4	1	3	6	5	2	4			
78	4	4	0	0	2	4	N	N	S	S	4	2	2	3	2	2	2	1	2	2	4	3	1	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	5	1	3	6		
79	2	3	0	0	0	1	N	N	N	N	4	2	1	1	2	1	1	1	2	2	1	4	1	3	4	3	4	3	2	5	6	3	1	4	3	1	4			
80	6	3	0	1	1	4	S	S	S	S	4	3	2	3	3	3	3	3	1	1	2	1	1	2	2	2	4	4	1	6	4	5	3	2	4	2	3			
81	2	1	0	1	2	1	N	N	N	N	4	2	1	2	2	3	2	1	2	2	3	4	1	3	3	3	4	4	4	2	1	4	6	2	3	4	3			
82	4	4	1	0	1	2	N	N	S	N	4	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2	3	3	3	3	3	3	1	6	3	5	2	4	4	6			
83	4	2	0	1	2	2	N	N	N	S	4	2	1	1	1	1	2	2	1	2	1	2	2	2	4	4	4	4	4	2	5	3	4	1	6	4	1	6		
84	1	4	0	1	2	1	N	N	N	N	2	1	1	2	3	1	1	1	2	1	1	3	1	2	3	4	1	3	4	5	6	3	2	4	1	4	1			
85	2	4	0	1	2	3	N	N	S	N	4	3	3	3	2	3	2	2	1	2	2	2	2	3	3	4	4	4	1	6	4	3	2	5	4	3	2	5		
86	5	3	0	1	2	4	S	S	S	S	4	3	2	4	3	2	2	1	1	1	2	2	2	2	3	4	3	4	1	3	2	4	5	6	2	4	5	6		
87	2	1	2	1	2	3	N	N	S	N	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	1	3	1	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	1	5	2	1	5		
88	4	3	0	1	2	2	N	S	S	N	3	3	3	3	3	3	3	1	2	1	1	4	1	2	3	3	3	3	3	1	6	3	4	5	2	4	5	2		
89	6	2	0	1	2	4	S	S	S	S	4	4	3	3	3	4	4	1	2	1	1	1	4	1	3	4	4	4	1	5	3	4	4	6	2	4	6	2		
90	5	2	1	1	1	3	N	N	S	S	3	2	3	2	2	2	2	2	1	2	2	1	4	1	2	3	3	3	3	1	5	2	4	6	3	2	4	6	3	
91	4	4	0	1	2	4	S	N	S	S	4	3	3	2	3	2	2	1	2	2	1	4	1	2	3	3	3	3	3	1	5	3	4	6	2	4	6	2		
92	4	1	0	0	0	2	N	N	N	S	2	2	2	3	3	2	2	1	2	2	2	4	1	3	3	3	3	2	1	4	3	5	2	1	6	1	6	2		
93	4	1	1	1	2	3	S	N	S	N	3	3	1	3	1	2	2	1	2	2	1	4	1	1	3	3	3	3	2	6	3	4	1	5	2	4	1	5		
94	3	2	1	0	0	2	N	N	S	S	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	1	4	1	3	2	3	3	2	6	5	4	3	1	4	3	1	4		
95	4	6	0	1	2	4	S	N	N	S	3	3	2	3	3	3	3	3	1	1	2	1	3	2	2	4	4	4	1	4	2	6	5	4	3	1	4	6	3	
96	4	2	0	1	2	4	S	S	S	S	4	3	3	1	1	1	1	1	1	2	2	1	4	3	4	3	3	3	1	5	2	4	6	3	2	4	6	3		
97	2	2	1	1	2	3	S	N	S	S	3	4	3	1	1	1	1	1	1	2	2	1	4	3	4	4	4	3	2	6	5	3	1	4	3	1	4	4		
98	4	3	0	1	2	3	S	N	S	S	3	3	3	3	3	2	2	1	2	1	1	4	1	3	4	4	4	4	1	6	2	3	4	5	2	3	4	5		
99	5	1	0	1	2	4	S	S	S	S	4	4	3	4	4	4	4	1	2	1	1	1	4	1	3	4	4	4	1	6	4	3	5	2	4	3	5	2		
100	4	4	0	1	2	2	N	N	S	N	4	1	3	1	1	3	3	1	2	2	1	4	1	3	4	4	4	4	2	4	6	5	1	3	2	4	6	5	1	3
101	4	4	0	1	2	3	S	N	S	N	3	3	1	2	2	2	2	1	2	2	1	3	1	2	4	4	3	3	4	4	5	2	1	3	6	2	1	3	6	
102	4	2	1	1	2	2	N	N	S	S	3	3	1	1	2	1	1	1	2	2	1	4	1	2	4	4	4	4	3	6	4	2	1	5	2	4	2	1	5	
103	6	4	1	1	2	4	S	S	S	S	4	3	2	3	3	3	3	1	2	2	1	1	4	1	3	3	4	4	4	1	5	3	4	4	6	2	4	6	2	