

A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais

Resumo

Este estudo objetiva verificar o grau de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos aos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais pelo Poder Público de um município gaúcho. A partir de uma abordagem de caráter exploratório-descritivo, aplicou-se uma *survey*, baseada em um instrumento com confiabilidade satisfatória (*alfa de Crombach* > 0,9), junto a 230 eleitores. Para atingir o objetivo proposto, foram anexados a cada questionário, cópias ampliadas do Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), do Demonstrativo dos Limites e do Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Os resultados obtidos revelam que os respondentes atribuíram um nível de compreensibilidade geral relativamente baixo aos demonstrativos estudados. Constatou-se também que os cidadãos não conseguiram identificar nos demonstrativos o que eles se propõem a evidenciar, e consideraram necessária a inserção de complementos, como notas explicativas, glossários e gráficos, bem como de Parecer Resumido sobre as contas municipais emitido pelo Tribunal de Contas. Por fim, a pesquisa demonstrou que os munícipes demandam informações simples, atreladas ao seu cotidiano e não as de cunho eminentemente técnico-fiscal, como as evidenciadas pelos três demonstrativos analisados.

Palavras-chaves: Compreensibilidade das informações contábeis. Demonstrativos Contábeis. Lei de Responsabilidade Fiscal.

1 Introdução

A humanidade vive em um ambiente caracterizado por constantes e, muitas vezes, abruptas mudanças, no qual se percebem disparidades na velocidade de ajuste entre os vários tipos de organizações, notadamente entre alguns ramos e setores, destacando-se a existente entre o setor público e privado.

Para Conzatti (2003, p. 12), “a administração pública, ao longo das décadas, se distanciou em muito da iniciativa privada, no tocante à qualidade, à eficiência e à eficácia”. Contudo, nos últimos anos, o setor público brasileiro vem enfrentando uma série de transformações no sentido de profissionalizar, modernizar, democratizar e tornar transparente a gestão pública, criando, assim, condições para atender de maneira efetiva às demandas da sociedade. Esse processo pode ser imputado à maior inserção da sociedade no processo político, às inovações provenientes da informática e das telecomunicações, bem como às alterações promovidas na legislação, destacando-se a entrada em vigor no ano 2000 da Lei Complementar n° 101, denominada como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) chegou para regulamentar uma série de questões relacionadas à administração pública brasileira e para assegurar à sociedade que, doravante, todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios terão que obedecer, sob pena de severas sanções, aos princípios do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente, eficaz e, sobretudo, transparente (SILVA, 2001, p. 11).

A fim de proporcionar maior transparência e um maior controle social sobre a administração pública, a LRF passou a requerer uma ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e a realização de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas.

Nessa perspectiva, nos últimos anos, tem-se notado uma preocupação crescente nas administrações públicas em tornar transparentes as suas ações, ampliando a frequência e as formas de prestação de contas ao cidadão abrangendo a publicação das contas na sede da administração, a divulgação pela mídia impressa, radiofônica, televisiva e pela internet. Essas medidas têm incentivado os cidadãos a acompanhar mais de perto o desempenho dos governantes na aplicação dos recursos colocados a sua disposição por meio dos tributos recolhidos ao tesouro, ampliando, consideravelmente, o leque de agentes interessados nas informações provenientes da contabilidade pública.

No entanto, conforme Platt Neto *et al.* (2005) para que ocorra uma efetiva transparência na prestação de contas e, por conseguinte, o fortalecimento do controle social sobre a administração pública é necessário que a informação proveniente dos demonstrativos contábeis publicados seja relevante, confiável, tempestiva e compreensível.

Baseando-se no entendimento de que a missão da contabilidade é comunicar aos seus usuários informações relevantes para orientar decisões (DIAS FILHO, 2000), alguns questionamentos tornam-se inevitáveis: (i) Os cidadãos estão interpretando de forma adequada os demonstrativos publicados pelas administrações públicas?; (ii) Até que ponto as formas de evidenciação e a periodicidade da divulgação dos balanços públicos estão contribuindo para um controle social mais efetivo sobre a administração pública?; e (iii) As informações que são divulgadas nos demonstrativos estão realmente atendendo às necessidades de informação dos cidadãos?. A partir desses questionamentos, este trabalho busca responder ao seguinte problema de pesquisa: Qual é o nível de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos de um município gaúcho aos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados pelo Poder Público Municipal nos jornais?

Nesse contexto, o estudo realiza-se em um município da Região Central do Rio Grande do Sul, cuja economia é baseada na agricultura, e aborda a temática da evidenciação dos demonstrativos exigidos pela LRF sob a ótica dos cidadãos, abrangendo a compreensibilidade do Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Demonstrativo dos Limites e Demonstrativo da Despesa com Pessoal publicados na mídia impressa local.

Assim, objetiva-se analisar a opinião dos cidadãos sobre a evidenciação dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados pelo Poder Público Municipal nos jornais. Para tanto, têm-se como objetivos específicos: (i) identificar a opinião dos cidadãos acerca de diferentes fatores relacionados à compreensibilidade dos demonstrativos da LRF que eram publicados pelo Poder Público Municipal nos jornais; e (ii) verificar junto aos cidadãos elementos e/ou informações que contribuam para uma melhor evidenciação das contas públicas municipais na mídia impressa.

A relevância deste estudo pode ser apontada sob diferentes prismas. O primeiro é que a pesquisa pretende abordar, de forma prática, um dos principais problemas enfrentados pela teoria contábil: o da compreensibilidade das informações contábeis, especialmente nas informações provenientes do setor público. O segundo, por sua vez, é que a pesquisa objetiva averiguar se a LRF, um dos grandes marcos legislativos dos últimos tempos, vem alcançando um dos objetivos fundamentais que nortearam a sua elaboração: o de aumentar a transparência governamental. Além disso, destaca-se que os resultados da pesquisa possibilitarão ao Poder Público do Município estudado produzir informações que atendam as necessidades dos munícipes, e não apenas exigências legais, contribuindo, assim, para um maior controle social, condição essencial para o exercício da cidadania; e, por conseguinte para uma melhor gestão dos recursos públicos.

2 A contabilidade pública, os princípios da publicidade e da transparência e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A contabilidade pública, segundo Kohama (1996, p. 51) “é um dos ramos mais complexos da ciência contábil”, sendo definida por Angélico (1994) como a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis conforme as normas gerais do Direito Financeiro. No Brasil, a contabilidade pública foi regulamentada pela Lei nº 4.320/64, a qual dispõe em seu artigo 35 que o regime contábil adotado é o regime misto: “Pertencem ao exercício financeiro: I – As receitas nele arrecadadas; II – As despesas nele legalmente empenhada”.

Silva (2003) considera que a contabilidade pública não pode se restringir à prestação de contas que os governantes se vêem obrigados a apresentar por força dos dispositivos legais, enfatizando a sua relevância para o processo decisório, bem como para a transparência nas organizações públicas. Na Constituição Federal (CF) de 1988 foi disposta uma série de princípios e regras visando assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, que, em última instância, são provenientes da própria noção de “Estado Democrático de Direito” (VERÍSSIMO, 2005).

O princípio da publicidade na administração pública brasileira foi estatuído no artigo 37 da atual Carta Política e detalhada em seu §1º, conforme transcrito a seguir:

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 e, também, ao seguinte: [...]

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Veríssimo (2005) define a publicidade como um meio de divulgação oficial do ato, para tornar público o conhecimento e início de seus efeitos externos, constituindo requisito de eficácia e controle da moralidade dos atos administrativos, especificamente o aspecto financeiro. Já o princípio da transparência, de acordo com Porto, Castro e Pettoni (2006), pode ser visto como uma versão moderna do princípio constitucional da publicidade, que busca concretizar o princípio constitucional da cidadania (art. 1º, inciso I da CF), constituindo-se, assim, em um dos pilares da democracia moderna. Moreira (2001, p. 143) acrescentam assegurando que o referido princípio “impõe o dever de assumir uma conduta ativa, no sentido de, espontaneamente, tornar público o todo da atividade administrativa do Estado”. Silva Filho e Forte (2004), por sua vez, entendem que a sociedade brasileira não admite qualquer comportamento obscuro dos governantes, garantindo que clareza de propósitos, transparência nas ações empreendidas, tornaram-se substantivos concretos e essenciais ao administra o bem comum.

O Tribunal de Contas de Santa Catarina – TCE/SC (2000, p. 14 *apud* PLATT NETO *et al.*, 2005, p. 03) destaca que o princípio da transparência é mais amplo do que o da publicidade, pois “a mera divulgação sem tornar o conteúdo compreensível para a sociedade não é transparência, como também não o é a informação compreensível sem a necessária divulgação”. Platt Neto *et al.* (2005) também consideram que a definição de transparência é mais abrangente do que a de publicidade porque uma informação pode ter caráter público, sem ser relevante, confiável, tempestiva e compreensível.

No ano 2000, conforme Platt Neto, Cruz e Vieira (2006, p. 137), com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), “a exigência de transparência recebeu um novo reforço no âmbito estatal brasileiro”. O referido princípio é abordado no capítulo IX da LRF

intitulado “Da Transparência, Controle e Fiscalização” que abrange os artigos 48 a 59, sendo que a sua 1ª seção versa sobre a Transparência da Gestão Fiscal. Para Veríssimo (2005) essa transparência tem por finalidade permitir um controle social mais efetivo, pois, conhecendo a situação das contas públicas, o cidadão terá mais condições de cobrar, exigir e fiscalizar.

Platt Neto, Cruz e Vieira (2006) enfatizam que para uma adequada transparência governamental e conseqüente efetivo exercício da cidadania por parte da população, é necessário mais do que a simples publicidade das informações, é impreterível que essas informações sejam compreendidas pelos seus usuários. Diante disso, os autores destacam a importância da busca de formas alternativas de facilitar o entendimento da comunidade e assegurar o aprendizado dos temas envolvidos (PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2006).

3 A teoria da comunicação, a linguagem utilizada na evidência contábil e a transparência das contas públicas

A teoria da comunicação tem sido aplicada com êxito em diversos ramos do conhecimento humano, como na psicologia experimental, a lingüística e a biofísica (DIAS FILHO, 2000). Contudo, conforme Dias Filho (2000), na contabilidade ela ainda apresenta falhas, pois não tem sido utilizada com a intensidade necessária para elevar a eficácia do seu sistema de informações. O autor ainda adverte que as pesquisas nacionais têm demonstrado que a ciência contábil não está conseguindo alcançar um nível de comunicação satisfatório com os seus usuários, conforme se percebe pelo panorama de estudos elencados no Quadro 1.

Autores	Características do estudo e principais constatações
Athayde (2002)	A pesquisa realizada com 23 usuários internos e 27 usuários externos (representantes da comunidade organizada) da informação contábil produzida pelo Poder Público do Município de Luziânia (GO) constatou deficiências na forma de comunicação contábil utilizada. Apenas 7,4% dos usuários externos e 39,2% dos usuários internos observam que a forma como é apresentada a informação contábil atende a suas expectativas, sendo que mais de 60% não possuíam nenhum tipo de conhecimento sobre os valores dos gastos em projetos e programas sociais e 80% desconheciam o significado de alguns termos empregados. 59,2% dos usuários externos e 65,2% dos internos consideraram que a divulgação das informações sobre os gastos públicos melhorou após a vigência da LRF.
Monteiro, Lacerda e Luz (2004)	O estudo realizado junto a 60 estudantes de graduação da Universidade Estadual de Santa Cruz constatou que, para 85% dos respondentes as informações geradas em decorrência da LRF eram pouco compreensíveis, 66,67% consideram que os critérios de transparência previstos na LRF não eram suficientes para o alcance do controle popular das ações governamentais e para 50% dos entrevistados o conceito de transparência fiscal descrito na LRF não corresponde a sua concepção de transparência.
Pereira, Frago e Ribeiro Filho (2004)	Em estudo realizado junto a 21 usuários das informações contábeis de Florianópolis e 20 de Recife, apurou-se que para a maioria dos entrevistados a representação gráfica "melhora muito a compreensão das informações contábeis", principalmente no que concerne à facilidade de compreensão das variações e valores, reforçando a sua utilidade como recurso "complementar" às demonstrações contábeis.
Oliveira (2005)	Estudou o grau de compreensibilidade dos termos contábeis empregados nos demonstrativos da Lei 4.320/1964, junto a 28 docentes da Universidade Estadual de Feira de Santana. Constatou-se que os respondentes não possuíam condições de analisar e interpretar balanços públicos, pois desconhecem o significado das terminologias adotadas. Os professores de contabilidade apontaram um grau de entendimento maior que os demais.
Miranda <i>et al.</i> (2008)	Estudo realizado em Recife (PE), com 58 cidadãos de nível educacional acima da média da população brasileira, analisou a compreensibilidade do Balanço Orçamentário de uma instituição governamental. Os resultados indicaram que as informações produzidas pela contabilidade pública não são claras para a maioria dos cidadãos, independente do grau de escolaridade, mesmo entre aqueles que se consideram com bom conhecimento sobre contabilidade e sobre contabilidade governamental.
Felix (2009)	Estudo realizado junto a 194 segurados do sistema previdenciário próprio do Município da Cidade do Rio de Janeiro – FUNPREVI - possuidores de Identificação Digital (ID) para acesso as redes de internet e intranet, constatou que as informações geradas pelo PREVIÁRIO, não ajudam a conhecer a situação financeira e patrimonial da entidade. Apurou-se, ainda, que a dificuldade de entendimento não está relacionada à formação acadêmica do servidor, mas ao próprio desconhecimento ou desinteresse que as informações promovem.

Quadro 1 – Panorama de pesquisas nacionais que abordam a compreensibilidade dos usuários das informações contábeis

Fonte: Elaborado pelos autores.

As constatações de incompreensibilidade destacadas no Quadro 1, podem ser explicadas por Libonati e Souto Maior (1996 *apud* DIAS *et al.*, 2004), os quais elencam alguns ruídos que afetam o processo de comunicação contábil, como a terminologia contábil; a quantidade de informação divulgada; e a capacidade de entendimento, visto que o pouco conhecimento da matéria contábil por uma parcela de usuários provoca dificuldades na compreensão da mensagem.

Platt Neto *et al.* (2005, p. 10-11), por sua vez, identificaram alguns elementos que restringem a transparência das contas públicas no país:

- a) Relatórios elaborados exclusivamente para atendimento à legislação, demonstrando falta de preocupação com os interesses e necessidades dos usuários.
- b) Relatórios sem atenção estética: encontram-se demonstrativos com letras de tamanho reduzido, apenas nas cores preta e branca, e sem gráficos ou outras formas de ilustrações.
- c) Uso de meios restritivos para acesso: publicação das contas públicas no Diário Oficial, bem como em outros meios fora do acesso da maioria da população, constituindo restrição ao acesso às informações.
- d) Páginas na Internet com erros [...] Em outros momentos, verificou-se a impossibilidade de impressão de relatórios disponíveis [...]
- e) Informações incorretas, incompletas e desatualizadas [...] É freqüente a ausência de notas explicativas junto aos demonstrativos contábeis.

Nota-se que há o surgimento de um desafio para a contabilidade pública: desenvolver uma metodologia de apresentação das demonstrações contábeis capaz de informar ao maior número de usuários possível os atos e fatos da gestão pública (OLIVEIRA, 2005). Para tanto, a realização de estudos acerca da capacidade de compreensão dos cidadãos e das características influenciadoras do entendimento dos potenciais usuários da informação contábil, são essenciais para superar esse desafio.

Para Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 46), “a preocupação com a linguagem contábil tende a aumentar na medida em que o leque dos agentes interessados em informações contábeis se amplia”. Tal constatação é reforçada pela LRF que passou a exigir ampla divulgação dos balanços públicos. Nesse sentido, justificam-se as investigações na temática contábil que possam contribuir para uma melhor evidenciação das contas entes públicos, bem como um maior e melhor controle social por parte dos cidadãos, mote deste trabalho.

4 Método e procedimentos da pesquisa

Os delineamentos desta pesquisa deram-se em função dos objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema. No que concerne aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como um estudo de natureza exploratória e descritiva (GIL, 2002; DIEHL; TATIM, 2004), abarcando características de uma *survey*. Tripodi, Fellin e Meyer (1981) caracterizam a *survey* como uma pesquisa que descreve com exatidão algumas características de populações designadas, tendo a coleta de dados baseada na aplicação de questionários.

O universo do estudo foi constituído por todos os eleitores de um Município da Região Central do Rio Grande do Sul, que, conforme dados do Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul (TRE-RS), perfaziam 5.154 eleitores aptos a votar nas eleições 2008. Desse total foi extraída uma amostra não-probabilística do tipo acidental de 230 municípios.

Nas questões iniciais do questionário procurou-se, traçar um perfil dos respondentes. Na seqüência, para a consecução dos objetivos propostos no estudo, o instrumento de pesquisa foi dividido em duas partes. Na primeira buscou-se averiguar a compreensibilidade dos demonstrativos que o Poder Público Municipal publicava nos jornais locais e se a publicação dos mesmos estava realmente contribuindo para uma maior transparência da administração pública municipal e para o aumento do controle social sobre a essa gestão. Para

tanto, foram anexados a cada instrumento, cópias ampliadas dos demonstrativos publicados pelo Poder Público Municipal nos jornais locais, possibilitando o questionamento acerca dessa temática, mensurados por meio de uma escala do tipo *Likert* de 11 pontos: iniciando em “discordo totalmente” (0) até “concordo totalmente” (10). A finalidade da utilização dessa escala foi a de aumentar a precisão na sua mensuração, pois conforme Hair Jr. *et al.* (2005, p. 194) “quanto maior o número de categorias, maior a exatidão da escala de mensuração”. Para Aaker, Kumar e Day (2004, p. 294), “de uma maneira geral, deve-se oferecer a categoria ‘não sei’ sempre que os respondentes possam não ter a experiência suficiente para dar base a uma atitude de julgamento conscienciosa”. Diante do exposto, considerando as características do estudo e a diversidade dos respondentes, à escala foi adicionada a categoria “não sei” (NS).

Os demonstrativos anexados ao questionário foram os seguintes: Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO (LRF, Art. 48, Anexo XVIII), Demonstrativo dos Limites (LRF, Art. 48, Anexo VII) e Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Relatório de Gestão Fiscal – RGF, LRF, Art. 55, inciso I, aliena “a”). Com a finalidade de averiguar o nível de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos a esses demonstrativos utilizou-se uma escala numérica de 0 a 10.

Na segunda parte, buscou-se identificar informações pertinentes à administração pública municipal que os cidadãos gostariam que se tornassem públicas, bem como elementos que contribuiriam para uma melhor evidenciação dessas informações. Para tanto, foram elencadas uma série de questões, formuladas, principalmente, com base em prestações de contas realizadas pelos prefeitos da região na rádio local, também mensurados através de uma escala do tipo *Likert* de 11 pontos, variando de “nada importante” (0) até “muito importante” (10), também foi acrescida a categoria “Não Sei” (NS). Destaca-se, ainda, que em virtude de os referidos itens não serem exaustivos, indagou-se, aos respondentes, por meio de uma questão aberta, acerca da existência de outras informações relativas à administração pública municipal que eles gostariam que fossem divulgadas nos jornais.

Salienta-se que a consistência interna do instrumento foi verificada por meio do coeficiente *alfa de Cronbach* (CRONBACH, 1951). De acordo com Hair Jr. *et al.* (2005), um questionário é considerado confiável se sua aplicação repetida resulta em escores coerentes, sendo que a confiabilidade tem a ver com a coerência das descobertas da pesquisa. Os coeficientes obtidos foram de 0,9115 para a escala utilizada para mensurar a compreensibilidade dos demonstrativos, e de 0,9651 para a escala utilizada para identificar o grau de importância atribuído pelos cidadãos aos itens elencados. Dessa forma, os quocientes obtidos atestam a adequabilidade das escalas utilizadas, pois segundo a classificação proposta por Hair Jr. *et al.* (2005), elas tiveram uma intensidade de associação classificada como excelente (alfa maior do que 0,90).

Os dados coletados foram tabulados e analisados estatisticamente com o auxílio do *software Statistical Package for Social Sciences for Windows* (SPSS) 10.0.

5 Análise dos resultados

Esta seção se divide em três subseções, a saber: subseção 5.1 – Caracterização da amostra; subseção 5.2 – Análise da compreensibilidade dos balanços públicos; e subseção 5.3 – Elementos necessários para uma melhor evidenciação das contas públicas municipais.

5.1 Caracterização da amostra

A amostra pesquisada foi composta por 230 pessoas, sendo 56,88% mulheres e 43,12% homens. Sobre o local de residência dessas pessoas, 174 (75,65%) são da zona urbana

do Município e 56 (24,35%) do interior. No que concerne a escolaridade, 7 (3,04%) respondentes possuem ensino fundamental incompleto, 5 (2,17%) ensino fundamental completo, 80 (34,78%) ensino médio incompleto; 37 (16,09%) ensino médio completo; 64 (27,83%) ensino superior incompleto; e 37 (16,09%) dos munícipes pesquisados possuíam ensino superior completo. Já no que pertine à profissão, as quatro ocupações predominantes foram as seguintes: 93 (40,43%) são estudantes, 29 (12,61%) trabalham no comércio, 15 (6,52%) são professores e 14 (6,09%) exercem atividade de agricultor e/ou pecuarista.

No que tange ao acompanhamento dos demonstrativos publicados pelos Poder Público Municipal, 97 (42,17%) respondentes costumavam acompanhar os demonstrativos divulgados nos jornais, ao passo que apenas 19 (8,26%) respondentes acompanhavam os disponibilizados na internet. Observa-se que a partir da Instrução Normativa n° 35 de 2008 expedida pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE-RS), a publicação de Demonstrativos da LRF nos jornais deixou de ser obrigatória para os municípios com população inferior a 50 mil habitantes, característica do município estudado. Dessa forma, a partir da vigência da referida norma, ao optar por não divulgar mais os demonstrativos nos jornais locais, restringindo a sua publicidade à afixação no mural da prefeitura e via internet, o Poder Público do Município estudado acabou cerceando o acesso às contas públicas a uma parcela considerável dos respondentes que tinham acesso às mesmas por meio da mídia impressa.

Observou-se, ainda, que 35 (15,22%) munícipes pesquisados exercem ou já exerceram cargo ou função pública, sendo que entre as funções exercidas encontram-se as de: vereador, procurador, secretário municipal, servidor da secretaria da fazenda, professor, auxiliar administrativo, serviços gerais e bancário; 81 (35,22%) costumavam acompanhar as prestações de contas anuais realizadas pela administração municipal nas emissoras de rádios locais; e 55 (23,91%) já participaram de audiências públicas, que são, segundo o disposto no artigo 48 da LRF, um dos meios para se assegurar a transparência da gestão fiscal.

5.2 Análise da compreensibilidade dos balanços públicos

Para a consecução do primeiro objetivo específico do estudo, nesta seção analisa-se a opinião dos cidadãos respondentes acerca da compreensibilidade dos três demonstrativos divulgados nos jornais pelo Poder Público Municipal: Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Demonstrativo dos Limites e Demonstrativo da Despesa com Pessoal. A Tabela 1 evidencia o grau de concordância atribuído pelos respondentes às 16 assertivas pertinentes a compreensibilidade dos demonstrativos e ao grau de transparência decorrente de sua publicação.

Os resultados apurados indicam que, segundo opinião dos respondentes, a forma como eram publicados os demonstrativos nos jornais não estava contribuindo para uma maior transparência das contas públicas e, conseqüentemente, para um maior controle social sobre a administração do Município. A análise do grau de concordância atribuído as duas primeiras assertivas indica que menos de 30% dos respondentes concordam (notas superiores a 5) que publicação dos demonstrativos nos jornais trouxe maior transparência a gestão pública e contribuiu para o aumento do controle social sobre a mesma. Salienta-se que esse resultado corrobora com o encontrado no estudo de Monteiro, Lacerda e Luz (2004), onde 66,67% dos respondentes disseram que os critérios de transparência previstos na LRF não eram suficientes para o alcance do controle popular sobre as ações governamentais.

Os resultados obtidos nas assertivas 3 a 7 ajudam a explicar as razões pelas quais a forma que estavam sendo divulgados os referidos demonstrativos não trazia maior transparência as contas públicas do Município estudado. A maioria dos respondentes apontou que: a terminologia empregada era pouco inteligível (assertiva 7), a apresentação estética não

despertava a sua atenção (assertiva 4); e os modelos dos demonstrativos não eram claros o suficiente para trazer transparência a gestão governamental (assertiva 5). Não obstante, a maior parte dos respondentes acabou indicando que gostaria que os demonstrativos fossem publicados na mídia impressa com um intervalo de tempo menor que os dois meses recomendados pela legislação (assertiva 3). Salienta-se, também, que a maioria expressiva dos respondentes (78,26%) considerou necessária a utilização de complementos tais como: notas explicativas, glossários e gráficos para que os demonstrativos analisados alcançassem o seu objetivo de trazer maior transparência às contas públicas (assertiva 6). Diante do exposto, verifica-se problemas no processo de comunicação entre o governo e o cidadão, similares aos encontrados nos estudos abordados no arcabouço teórico deste artigo como: a falta de atenção estética, demonstrativos apenas para atender a legislação, ausência de resumos, conclusões, glossários e gráficos (PLATT NETO *et al.*, 2005); desconhecimento do significado das terminologias adotadas nas referidas demonstrações (ATHAYDE, 2002; OLIVEIRA, 2005); e que as informações produzidas pela contabilidade pública não são claras para a maioria dos cidadãos (MIRANDA *et al.*, 2008).

Tabela 1 – Grau de concordância dos respondentes em relação às assertivas relativas à compreensibilidade dos demonstrativos que eram divulgados pelo Poder Público Municipal

ASSERTIVAS	Média	Mediana	PNS5 ¹ %
1) A divulgação dos demonstrativos públicos nos jornais trouxe maior transparência à gestão pública do seu Município?	3,98	4,00	28,70
2) A publicação dos demonstrativos públicos nos jornais contribuiu para um aumento do controle social (participação popular) sobre a Administração Pública?	3,73	3,00	27,83
3) A freqüência (a cada dois meses) com que os demonstrativos são divulgados nos jornais permite a você um adequado acompanhamento da Administração Municipal?	3,53	3,00	23,91
4) A apresentação estética (tipo, tamanho e cores das letras, disposição gráfica, etc.) dos demonstrativos divulgados nos jornais desperta a sua atenção?	2,87	2,00	23,04
5) Os modelos dos demonstrativos apresentados nos jornais são claros , o suficiente para que se alcance o objetivo de trazer maior transparência às contas públicas?	2,99	2,00	20,87
6) É necessária a utilização de complementos como: notas explicativas, glossários e gráficos para que se alcance o objetivo de trazer maior transparência as contas públicas	8,14	9,00	78,26
7) Os termos empregados nos demonstrativos (Receita Corrente Líquida, Despesa Liquidada, Restos a Pagar Processados, Resultado Primário, etc.) são compreensíveis .	3,34	3,00	20,00
8) Os demonstrativos permitem a você verificar se o seu Município está cumprindo a Lei de Responsabilidade Fiscal ?	4,07	4,00	32,17
9) Os demonstrativos permitem a você identificar se a Administração Municipal está aplicando os percentuais mínimos constitucionais em educação e saúde.	3,51	3,00	22,61
10) Os demonstrativos permitem a você avaliar a situação da previdência dos servidores públicos.	3,40	3,00	22,17
11) Os demonstrativos permitem a você verificar em que áreas (saúde, educação, agricultura, etc.) a Administração Municipal está aplicando os recursos públicos?	4,15	4,00	34,35
12) Os demonstrativos permitem a você avaliar a situação financeira (caixa) da Prefeitura: a capacidade de investir e honrar obrigações com: os servidores, os fornecedores e a dívida.	3,15	2,00	20,87
13) Os demonstrativos permitem a você verificar a origem das receitas municipais.	2,96	2,00	19,13
14) Os demonstrativos permitem a você avaliar a qualidade do planejamento e da programação financeiro-orçamentária da administração pública municipal.	3,27	2,00	23,91
15) Os demonstrativos permitem a você identificar os financiamentos contraídos pela Administração Pública Municipal e as respectivas condições de pagamento.	3,29	3,00	21,30
16) As entrevistas concedidas pelos gestores públicos na imprensa trazem maior transparência do que os demonstrativos publicados nos jornais.	4,56	4,00	34,78

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: 1– PNS5: Percentual de Notas Superiores a 5 (ponto intermediário ou de quebra). Indica o % de respondentes que apresentaram algum grau de concordância com o disposto em cada assertiva analisada.

A maioria dos respondentes, conforme pode ser constatado pela análise das assertivas 8, 9 e 10, não conseguiu identificar nos demonstrativos analisados o que eles se propõem evidenciar ao cidadão. Dessa forma, menos de 1/3 dos respondentes conseguiu visualizar se o ente público está sendo fiscalmente responsável (assertiva 8); se estão sendo aplicados os

percentuais constitucionais mínimos em saúde e educação (assertiva 9); e as receitas, despesas e o resultado apurado pelo regime próprio de previdência (assertiva 10).

A partir da análise do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2008), infere-se que os demonstrativos analisados neste trabalho, por si só, não permitem a identificação: (i) de todas as áreas em que o poder público está empregando os seus recursos, apenas os aplicados em saúde e educação com a finalidade de identificar o cumprimento dos percentuais constitucionais mínimos; (ii) as fontes das quais se originam as receitas públicas; (iii) a gestão do caixa da prefeitura, ou seja, a sua capacidade de investimento, bem como de honrar obrigações; (iv) e avaliar a qualidade do planejamento da administração. Assim sendo, as baixas médias obtidas nas assertivas 11 a 15 não são surpreendentes já que esses aspectos não são devidamente evidenciados nesses demonstrativos.

Os resultados obtidos na assertiva 16 podem ser vistos sob dois aspectos: o primeiro é que os respondentes identificam as entrevistas concedidas pelos gestores públicos na imprensa mais como uma forma de promoção pessoal do que uma forma de prestar contas das ações desenvolvidas; o segundo é que a contabilidade é vislumbrada como uma possível fonte de informações fidedignas que quando adequadamente evidenciadas possibilitam a efetiva transparência da administração pública, sendo o jornal um meio eficaz para essa concretização.

Finalmente, sobre o grau de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos acerca dos demonstrativos publicados nos jornais pelo Poder Público Municipal, obteve-se, em uma escala de 0 a 10, média de 3,24 e mediana igual a 3,00, indicando um nível de compreensibilidade classificado como baixo. A nota que obteve o maior número de citações foi a 0 (zero), com 18,70%, seguida pelas notas 1 (um) e 5 (cinco) que perfizeram, respectivamente, 16,96% e 13,04% da amostra. As notas inferiores a 5 (ponto intermediário ou de quebra) perfizeram 63,48% dos respondentes, ao passo que as notas maiores ou iguais a 6 representaram apenas 22,17% da amostra. Outro aspecto a ser ressaltado é alta variabilidade das respostas indicadas pelo coeficiente de variação e pelo desvio padrão. Em suma esses resultados evidenciam que a maioria dos respondentes não conseguia entender as informações que os demonstrativos estudados objetivam evidenciar, ou seja, a contabilidade pública não está atingindo a finalidade enfatizada por Lima e Castro (2003) de reduzir a assimetria informacional entre os governantes e os governados.

Complementarmente, investigou-se a existência de diferenças de média entre os usuários das informações contábeis com relação ao grau de compreensibilidade geral (Tabela 2), através da Análise de Variância (ANOVA).

Tabela 2 – Análise da variância do grau de compreensibilidade geral atribuído pelos respondentes em relação aos demonstrativos publicados nos jornais pelo Poder Público Municipal

VARIÁVEL		Frequência %	Média	P ¹
Residência	Cidade	75,65	3,13	0,289
	Interior	24,35	3,57	
Sexo	Feminino	56,88	3,54	0,011
	Masculino	43,12	2,61	
Idade	16 e 17 anos.	28,95	4,77	0,000
	De 18 até 24 anos	13,60	3,87	
	De 25 até 34 anos	21,05	3,09	
	De 35 até 44 anos	21,93	1,70	
	De 45 até 59 anos	12,28	2,18	
Escolaridade	60 ou mais anos	2,19	2,60	0,000
	Ensino Fundamental Incompleto	3,04	2,29	
	Ensino Fundamental Completo	2,17	0,60	
	Ensino Médio Incompleto	34,78	4,21	
	Ensino Médio Completo	16,09	1,65	
Exerce ou já exerceu cargo ou função pública	Ensino Superior Incompleto	27,83	3,74	0,000
	Ensino Superior Completo	16,09	2,46	
Demonstrativos nos jornais locais	Sim	15,22	2,47	0,027
	Não	84,78	3,38	
Demonstrativos nas rádios	Acompanham	35,22	3,98	0,000
	Não Acompanham	64,78	2,69	
Demonstrativos na Internet	Acompanham	34,35	2,83	0,083
	Não Acompanham	65,65	3,47	
Audiência Pública	Acompanham	8,26	3,47	0,694
	Não Acompanham	91,74	3,22	
Audiência Pública	Já Participaram	23,91	3,47	0,464
	Não Participaram	76,09	3,17	

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: 1- p (Nível Significância). Quando $p < 0,05$ indica que a diferença entre as médias dos grupos que compõem uma determinada variável é estatisticamente significativa

Os resultados indicam que, apesar de demonstrar a ocorrência de diferenças estatisticamente significantes entre o nível de compreensão médio em 5 (sexo, idade, escolaridade, exercício de cargo público e acompanhamento dos demonstrativos publicados nos jornais) das 9 variáveis analisadas, em todos os grupos analisados o nível de compreensão geral médio foi inferior a 5. A menor média foi obtida entre os respondentes com ensino fundamental completo (0,60) e a maior entre os respondentes com 16 ou 17 anos de idade (4,77). Esses números podem ser considerados como um forte indicativo de que a compreensibilidade das informações contábeis está mais atrelada à capacidade de evidenciação de quem as produz do que as características do usuário que as interpreta.

5.3 Elementos necessários para uma melhor evidenciação das contas públicas municipais

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 141-142) sustentam que se fosse possível determinar como os diferentes usuários da informação contábil decidem poder-se-ia inferir que informação teria mais valor para eles, argumentando que “se as empresas soubessem com maior exatidão qual é a informação desejada e utilizada pelos investidores, poderiam projetar seus relatórios financeiros, de maneira mais específica, visando facilitar a tomada decisão por investidores”. Assim sendo, a presente seção visa adaptar os preceitos estabelecidos pelos referidos autores ao contexto da contabilidade pública, por meio da análise da opinião dos cidadãos pesquisados acerca dos elementos necessários para uma melhor evidenciação das contas públicas nos jornais, pressuposto necessário para o exercício de um controle social mais efetivo.

Nessa perspectiva, para a consecução do segundo objetivo específico do estudo, a Tabela 3 apresenta, em ordem decrescente, o grau de importância, mensurado por meio de

uma escala 0 a 10 (“nada importante” a “muito importante”), atribuído pelos respondentes a divulgação de 32 informações (elementos) pertinentes a gestão pública municipal.

A partir dos resultados evidenciados pela Tabela 3, pode-se inferir que os itens elencados no questionário são capazes de cobrir parcela considerável das informações demandadas pelos cidadãos pesquisados, pois a maioria dos respondentes considerou importante a divulgação nos jornais de todas as informações mencionadas no questionário, atribuindo média superior a 7 em todos os 32 itens avaliados. Não obstante, os valores das médias dos itens estudados mostraram-se muito próximos, oscilando de 7,23 no item relativo à escolaridade dos funcionários públicos até 8,78 na assertiva relativa às principais obras realizadas pela Administração Municipal. Ressalta-se, ainda, que em nenhum dos itens avaliados o percentual de notas inferiores a 5 (ponto intermediário ou de quebra) ultrapassou 15%, ao passo que o percentual de notas superiores a 7 foi igual ou superior a 50% em todos os elementos apreciados, indicando que os itens elencados atendem parcela considerável das informações demandadas pelos munícipes. A nota 10 (“muito importante”) foi a que obteve o maior número de citações em todos os 32 elementos mensurados, com percentual oscilando entre 25,65% até 52,17%. O índice de abstenção dos respondentes mostrou-se baixo, sendo inferior a 15% em todas as assertivas analisadas.

Tabela 3 – Grau de importância¹ atribuído pelos cidadãos à divulgação nos jornais de informações relativas à Administração Pública Municipal

	Média	Mediana	PNS7¹ %
INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS			
1. As principais obras realizadas e o seu respectivo custo.	8,78	10,00	73,91
2. Os principais eventos e feiras, promovidos e/ou patrocinados pela Administração Pública e seus respectivos receitas e gastos.	8,64	10,00	76,96
3. Número de professores da rede municipal e a sua respectiva qualificação (magistério, graduação, pós-graduação).	8,60	9,00	74,78
4. Parecer Resumido sobre as contas municipais emitido pelo Tribunal de Contas	8,52	10,00	70,00
5. Número de alunos atendidos pelo transporte escolar e o seu custo.	8,48	9,00	70,87
6. Número de alunos atendidos nas escolas municipais e o seu respectivo custo.	8,44	9,00	68,70
7. Número de atendimentos por especialidade realizados nos Postos de saúde	8,41	9,00	72,61
8. Origem dos recursos empregados nos investimentos (recursos próprios, financiamento ou recursos federais, estaduais, internacionais.)	8,41	9,00	71,30
9. Recursos usados na compra e recuperação de imóveis, veículos, e equipamentos .	8,39	9,00	70,00
10. Gasto total com diárias .	8,38	10,00	71,30
11. Os recursos empregados na construção manutenção e recuperação das estradas no interior do Município.	8,38	9,00	71,30
12. Despesas totais por secretaria ou órgão municipal.	8,36	9,00	70,00
13. Quantidade e tipos de remédios distribuídos nos Postos de saúde .	8,34	9,00	73,04
14. Dos recursos repassados ao hospital do Município.	8,31	9,00	70,00
15. Cursos ofertados para aperfeiçoamento dos professores .	8,30	9,00	70,43
16. Notas explicativas para expor de forma sintética a situação do orçamento e das finanças municipais entre outros pontos complementares.	8,25	9,00	65,65
17. Número de funcionários por especialidade nos Postos de saúde .	8,25	9,00	71,74
18. Indicadores socioeconômicos do Município como: Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Produto Interno Bruto (PIB), mortalidade infantil, analfabetismo, expectativa de vida.	8,25	9,00	67,39
19. A metragem do calçamento realizado e os respectivos custos.	8,19	9,00	65,22
20. Dos cursos ofertados a agricultores, empresários, estudantes, carentes, etc., e os respectivos recursos empregados.	8,13	9,00	68,26
21. Número de horas máquinas realizadas aos agricultores	8,11	9,00	66,09
22. Quantidade de servidores públicos por secretaria e a sua remuneração.	8,11	9,00	65,22
23. Recursos empregados em Convênios (como Emater).	8,11	9,00	64,78
24. Glossário para expor resumidamente o significado dos termos técnicos usados.	8,11	9,00	63,91
25. Principais programas desenvolvidos e serviços prestados por cada Secretaria Municipal, com o respectivo número de pessoas atendidas.	8,09	9,00	64,35
26. Dos recursos arrecadados (hora máquina cobrado) e o valor subsidiado.	8,07	9,00	63,48
27. Dados de períodos anteriores para facilitar a comparação por parte do cidadão.	8,01	9,00	65,22
28. Número de cargos de confiança por secretaria e sua remuneração.	7,93	9,00	60,43
29. Utilização de figuras e gráficos para permitir uma melhor exposição das informações.	7,89	9,00	65,22
30. Principais fornecedores de materiais, obras e serviços.	7,70	9,00	57,83
31. Do montante total contratado de acordo com a modalidade de licitação (dispensável, dispensada, convite, tomada de preços e concorrência, pregão)	7,65	9,00	53,48
32. Grau de instrução (escolaridade) dos funcionários públicos.	7,23	8,00	50,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: 1 – PNS7: Percentual de Notas Superiores a 7.

Dos 32 itens avaliados os que obtiveram as cinco melhores médias foram: (i) as principais obras realizadas e o seu respectivo custo (8,78); (ii) os principais eventos e feiras, promovidos e/ou patrocinados pela Administração Pública e seus respectivos receitas e gastos (8,64); (iii) número de professores da rede municipal e a sua respectiva qualificação (8,60); (iv) Parecer Resumido sobre as contas municipais emitido pelo Tribunal de Contas (8,52); e (v) número de alunos atendidos pelo transporte escolar e o seu respectivo custo (8,48). Os resultados evidenciam que, para o exercício do controle social, os respondentes demandam informações simples, atreladas ao seu cotidiano e não as de cunho eminentemente técnico-fiscal, como as evidenciadas pelos três demonstrativos que o Poder Público do Município estudado publicava nos jornais.

Outro aspecto interessante foi a alta média obtida pelo item Parecer Resumido (assertiva 4) sobre as contas municipais emitido pelo Tribunal de Contas, indicando que os respondentes gostariam de acompanhar de perto os resultados das auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas, junto ao Poder Público Municipal. Todavia, enquanto que a Lei nº 6.404/1976 preconiza que os demonstrativos contábeis divulgados pelas sociedades anônimas em jornal de grande circulação sejam acompanhados de notas explicativas e parecer emitido por auditoria independente, o mesmo não é feito pelas leis basilares da Contabilidade Pública (Lei nº 4.320/1964 e a LRF), que não trazem exigência expressa que os demonstrativos contábeis publicados em periódicos sejam acompanhados de notas explicativas, e pareceres emitidos pelos tribunais de contas e/ou órgãos de controle interno. Esse fato é um importante indicativo da necessidade do aperfeiçoamento das normas atinentes à divulgação das contas públicas, pois esses dois elementos são fatores importantes para uma melhor evidenciação das contas públicas municipais nos jornais.

Tendo-se em vista que os conteúdos elencados aos munícipes pesquisados não eram exaustivos, perguntou-se aos mesmos sobre a existência de outras informações relacionadas à Administração Pública do Município que gostariam que fossem publicadas nos jornais. No entanto, apenas 13 (5,65%) respondentes sugeriram outras informações, o que pode se considerado um indicativo de que a metodologia de se elencar uma série de itens para que os cidadãos pesquisados atribuam um determinado grau de importância a sua divulgação é uma forma adequada para se identificar elementos necessários para uma melhor evidenciação das contas públicas.

Por fim, salienta-se que entre as informações sugeridas pelos munícipes pesquisados, podem ser destacadas as seguintes: (i) investimentos realizados na preservação do meio ambiente; (ii) informações sobre as despesas da Câmara Municipal de Vereadores; (iii) dados explicativos sobre a Dívida Ativa do Município; (iv) incentivos fiscais concedidos (empresas beneficiadas e forma de concessão); (v) descrição clara e sucinta da sistemática utilizada para apuração do IPTU; (vi) informações mais detalhadas acerca da situação do caixa da prefeitura; (vii) despesas com combustíveis; (viii) vencimento básico dos servidores públicos em suas respectivas áreas de atuação; (ix) investimentos realizados nas áreas de urbanização e preservação e restauração de bens públicos; e (x) despesas com terceirizações de obras e serviços, principalmente, coleta de lixo.

6 Conclusões e sugestões para futuros trabalhos

Um dos requisitos essenciais para que ocorra uma efetiva transparência das contas públicas e, por conseguinte, o fortalecimento do controle social sobre a administração pública, é que as informações disponibilizadas ao cidadão sejam compreensíveis e relevantes. Dessa forma, o presente estudo visou identificar o grau de compreensibilidade atribuído pelos cidadãos aos três demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal que eram publicados pelo

Poder Público Municipal nos jornais, bem como identificar elementos necessários para uma melhor evidenciação das contas públicas do Município na mídia impressa.

Os resultados da pesquisa indicam que, em uma escala de 0 a 10, os 230 eleitores que responderam ao questionário atribuíram um nível de compreensão geral médio baixo de 3,24, sendo que em todos os grupos de usuários analisados o nível de compreensão geral médio mostrou-se inferior a 5 (ponto intermediário ou de quebra), demonstrando que a compreensibilidade das informações contábeis está mais atrelada a capacidade de evidenciação de quem as produz do que as características do usuário que as interpreta.

O estudo apontou, ainda, que a forma como eram publicados os demonstrativos não estava contribuindo para uma maior transparência das contas públicas nem para o aumento do controle social sobre a gestão municipal, não despertava a atenção dos cidadãos e empregava uma terminologia de difícil assimilação. Não obstante, os respondentes não conseguiram identificar, nos três demonstrativos estudados, os que eles se propõem evidenciar e consideraram necessária a utilização de complementos, tais como notas explicativas, glossários e gráficos para que se alcançasse o objetivo de trazer maior transparência às contas públicas. Todavia, a mídia impressa mostrou-se no caso do Município estudado como um dos melhores meios para evidenciação das contas públicas.

No que tange a informações pertinentes à administração pública municipal que os cidadãos gostariam que se tornassem públicas, bem como elementos que contribuiriam para uma melhor evidenciação dessas informações, observa-se que os munícipes demandam informações simples, atreladas ao seu cotidiano e não as de cunho eminentemente técnico-fiscal. As duas informações principais, melhor avaliadas foram (i) as principais obras realizadas e o seu respectivo custo e (ii) os principais eventos e feiras, promovidos e/ou patrocinados pela Administração Pública e seus respectivos receitas e gastos.

O instrumento de pesquisa desenvolvido mostrou-se adequado tanto para a mensuração da compreensibilidade de demonstrativos públicos quanto para a identificação das informações desejadas pelos cidadãos, sendo os *alfas de Cronbach* calculados um dos fatores que evidenciam a consistência do instrumento de pesquisa desenvolvido. No entanto, salienta-se a importância de em estudos futuros serem empregadas técnicas estatísticas mais robustas, a fim de validar este questionário e aplicá-lo a outros órgãos governamentais que pretendam aumentar a transparência de suas contas.

Por fim, destaca-se que as informações obtidas na pesquisa constituem um importante subsídio para que o Poder Público do Município estudado melhore a evidenciação de suas contas públicas, desenvolvendo um modelo alternativo (ou complementar) de divulgação das contas públicas nos jornais, o qual, após ser construído, entende-se que deve ser submetido a um novo estudo a fim de se identificar se o mesmo é compreensível e atende efetivamente as necessidades de informação dos munícipes. No entanto, mesmo que o modelo construído obtenha um grau satisfatório de compreensibilidade, ele não pode ser considerado como algo pronto e acabado, pois as necessidades informacionais dos cidadãos se modificam com o decorrer do tempo, assim como a gama de informações que o poder público é capaz de disponibilizar a comunidade.

Dessa forma, baseando-se em Oliveira (2005) e Ijiri (1975, p. 14 *apud* DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001, p.48), propõe-se a realização de pesquisas periódicas similares a este trabalho e a instituição de espaços permanentes como caixas de coletas espalhadas pelos órgãos municipais e canal na página da prefeitura na internet para que os cidadãos se manifestem, constantemente, propondo alternativas capazes de melhorar a transparência das contas públicas.

Por fim, cumpre destacar que o estudo apresenta algumas limitações. A primeira refere-se ao fato de o estudo não abranger todos os demonstrativos e relatórios e exigidos pela LRF e se restringir a balanços publicados na mídia impressa (jornais), não contemplando outros meios de divulgação. A segunda está relacionada ao fato de o estudo utilizar-se de uma amostra não probabilística do tipo acidental.

Referências

AAKER, D.; KUMAR, V.; DAY, G. **Pesquisa de marketing**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ATHAYDE, T. R. **A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público**: estudo de caso do município de Luziânia/GO. 2002. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2009.

_____. **Lei n° 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. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 abr. 2009.

_____. **Lei n° 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Site da Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404compilada.htm>. Acesso em: 10 jun. 2009.

_____. **Lei Complementar n° 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Site da Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 1 jun. 2009.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n° 577**, de 15 de outubro de 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria577.pdf>>. Acesso em: 1 jun 2009.

CONZATTI, R. F. **Pesquisa de satisfação como fonte para controle da gestão pública**: o caso de Eldorado do Sul. 2003. 110 f. Dissertação (Mestrado de Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

CRONBACH, L. Coefficient alpha and the internal structure of tests. **Psychometrical**, v. 16, n. 3, p. 297-334, Sept. 1951.

DIAS, C. B. P. *et al.* Ruídos na comunicação entre a contabilidade e os seus usuários. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos – FIPECAFI**, São Paulo, v. 13, n. 24, p. 38-49, jul./dez. 2000.

_____ ; NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da Teoria da Comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 26, p. 42-57, maio/ago. 2001.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FELIX, C. L. **Regime próprio de previdência e assistência social: uma análise do grau de conhecimento que o servidor público do Município do Rio de Janeiro detém em relação às informações gerenciais do regime previdenciário municipal**. 2009. 180 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAIR JR., J. F. *et al.* **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Dados diversos sobre o Município de F. S.-RS**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 1 jun. 2009.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siaf e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIRANDA, L. C. *et al.* Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 209-228, 2008.

MONTEIRO, A.; LACERDA, M. M; LUZ, R. S. **A transparência da gestão fiscal na administração pública sob a ótica da sociedade**. 2004. 79 f. Monografia (Especialização em Técnicas Fazendárias) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2004.

MOREIRA, E. B. O princípio da transparência e a responsabilidade fiscal. In: ROCHA, V. O (Coord.). **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 127-146.

OLIVEIRA, A. M. Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação: uma abordagem sob o enfoque da teoria da comunicação. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

PEREIRA, C. C.; FRAGOSO, A. R.; RIBEIRO FILHO, J. F. Comunicação em contabilidade: um estudo comparativo do nível de percepção dos usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

PLATT NETO, O. A. *et al.* **Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

_____ ; CRUZ, F.; VIEIRA, A. L. Transparência das contas públicas das universidades: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 5, p. 135-146, jan/jun, 2006.

PORTO, E. G.; CASTRO, F. C. L.; PETTONI, F. L. Lei de responsabilidade fiscal e os meios eletrônicos como forma de promoção da transparência fiscal na gestão pública. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1080, 16 jun. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8533>>. Acesso em: 10 abr. 2009.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Instrução Normativa n° 35 de 2008**. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/lrf_internet/Legisla%E7%E3o/in_anexos.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2009.

SILVA, D. S. **LRF fácil**: guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal (Para aplicação nos municípios). 4. ed., rev. atual. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, 2001.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas: 2003.

SILVA FILHO, F. F. D.; FORTE, S. H. A. C. A busca por uma nova metodologia para balanço social de prefeituras. In: I Encontro de Administração Pública e Governança, 2004, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: 2004.

TRIPODI, T.; FELLIN, P.; MEYER, H. J. **Análise da pesquisa social**: diretrizes para o uso de pesquisa em serviço social e ciências sociais. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.

VERÍSSIMO, D. P. A. **A transparência como princípio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. 2005. Site do Ministério Público do Rio Grande do Norte. Disponível em: <<http://www.mp.rn.gov.br/download/artigos/artigo15.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2009.