
A Informação Contábil como Ferramenta de Auxílio no Exercício do Controle Social

Mary Cristine Coelho ¹
Flávio da Cruz ²
Orion Augusto Platt Neto ³

• Artigo recebido em: 09/12/2009 •• Artigo aceito em: 06/04/2010 ••• Segunda versão aceita em: 28/11/2011

Resumo

O objetivo geral deste artigo consiste em estudar a informação como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. A administração pública é o ente destinado a promover o bem comum, por meio da satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, com o fim de garantir condições dignas à população. Para isso, é necessária a aplicação de uma estrutura de gestão pública patrimonial, operacional, financeira e contábil atuante e harmônica com os princípios constitucionais. Em se tratando de administração de recursos advindos eminentemente do povo, a compreensibilidade das prestações de contas torna-se imprescindível ao salutar controle externo dos atos administrativos. Assim, a problemática da informação na gestão pública torna-se relevante quando associada, sobretudo, ao exercício do controle social. Desenvolveu-se esta pesquisa segundo uma abordagem qualitativa. Foi realizada uma revisão de literatura visando formar a base conceitual e legal para a abordagem do problema. O estudo revelou a Contabilidade Pública como ciência que tem como missão o incentivo a conhecimentos que admitam o controle efetivo da gestão governamental. Apresentou-se também os alicerces da Lei de Responsabilidade Fiscal, destacando-se o princípio da transparência, como mecanismo de cunho democrático à viabilização da participação da sociedade civil. Por fim, ressaltou-se que a informação contábil constitui um meio de assegurar a participação popular, de modo a se alcançar uma política de gestão fiscal responsável, apoiada no exercício da cidadania pelo controle social.

Palavras-chave: Controle Social; Finanças Públicas; Informação Contábil; Participação Popular; Transparência.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), SC (1996). Bacharel em Direito, Universidade do Vale do Itajaí, Campus Biguaçu, SC (1998). Pós-Graduada em Controle da Gestão Pública, UFSC, 2009. Contadora da Pref. Municipal de Florianópolis, SC. Endereço: Rua Osvaldo Cruz, 88, Balneário, Florianópolis, SC, CEP: 88075-270. Telefone: (48) 3248-4220. E-mail: marycc@terra.com.br.

² Mestre em Administração, UFSC, SC (1986). Bacharel em Ciências Contábeis, UFSC, SC (1974). Prof. Titular no Dep. de Ciências Contábeis, UFSC, SC. End.: UFSC, Campus Univ. Trindade, Centro Sócio Econ.o, Bl. C, Sl.009, Florianópolis, SC, Caixa Postal 476, CEP: 88040-900. Tel.: (48) 3234-3407. E-mail: flacruz9@ativanet.com.br.

⁴ Doutor em Inteligência Organizacional, Engenharia de Produção (EPS), UFSC, SC (2005). Mestre em Gestão de Negócios, EPS, UFSC, SC (2002). Bacharel em Ciências Contábeis, UFSC, SC (1999). Professor Adjunto no Dep. de Ciências Contábeis, UFSC, SC. End.: UFSC, Campus Univ. Trindade, Centro Sócio Econômico, Bloco C, Sala 009, Florianópolis, SC, Caixa Postal 476, CEP: 88040-900. Tel.: (48) 3234-3407. E-mail: orionplatt@cse.ufsc.br.

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Científico Poueri do Carmo Mário e passou por uma avaliação *double blind review*.

The Accounting Information as a tool to aid the Social Control

Abstract

The general objective of this article consists in studying the information as an auxiliary tool in employing the social control. Public administration is the designated item to promote the common welfare, through the fulfillment of the basics needs of the citizens, in order to ensure decent conditions to the population. Therefore, this requires the application of patrimonial, operational and financial public management structure, acting harmoniously with the constitutional principles. Referring to the administration of the public resources, understanding the benefits of accounts is vital to a valuable external control of the administrative acts. Though, the problematic of information in public management is relevant when associated with the exercise of the social control. This research was developed following a qualitative approach. A review of literature was conducted, aiming to form basis to the legal and conceptual approach of the problem. This study showed the public accountancy as a science that is responsible for encouraging knowledge that recognizes the effective control of the governmental management. It also presented the foundations of the law of fiscal responsibility, highlighting the principle of transparency, as a democratic mechanism to enable the civil society engagement. Finally, emphasizing that accounting information constitutes a way to ensure popular participation in order to achieve a financial management policy, supported by the responsible citizenship achievement through the social control.

Keywords: Social Control. Public Finances. Accounting Information. Popular Participation. Transparency.

1. Introdução

Na administração pública brasileira, a Constituição Federal (CF) garante o exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Além da obrigatoriedade imposta pelo constituinte, tornam-se necessários o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização pelos atos administrativos praticados pelo ente público, sobretudo quando

se contrapõem a interesses públicos, como o respeito aos direitos fundamentais do homem.

Nesse sentido, instrumentos operacionais que permitam a otimização da responsabilidade na gestão fiscal fazem-se cada vez mais importantes aos gestores públicos, preocupados com a efetividade da aplicação do dinheiro público, na busca ao atendimento dos anseios sociais.

Diante disso, o controle torna-se ferramenta importante, em especial, quando associado ao princípio da transparência das contas dos entes públicos e seus órgãos da administração direta e indireta. Permite a melhor fiscalização pelos órgãos de controle externo, seja ele exercido pelo Poder Legislativo ou diretamente pela população, constituindo-se o controle social, a origem de legitimação das políticas públicas e do próprio direito.

Dessa forma, mais do que assegurar o cumprimento de preceitos legais, a função transparência na administração pública constitui instrumento a ser considerado no desenvolvimento de uma política de gestão responsável que apoia o exercício da cidadania através do controle social.

Assim, a problemática da informação na gestão pública passa a ser relevante quando associada, sobretudo, à aplicabilidade do controle externo estatal, com enfoque no exercício social. Os reflexos desses elementos na esfera pública justificam o desenvolvimento de um estudo sobre esse tema, que tem como objetivo principal estudar a informação como ferramenta de auxílio no exercício do controle social.

2. Procedimentos Metodológicos

No âmbito da Contabilidade é usual classificar as pesquisas em três tipos distintos: quanto aos seus objetivos, quanto aos procedimentos utilizados e quanto à abordagem do problema (MACHADO; BIANCHI; GIBBON, 2007). Assim, do ponto de vista dos procedimentos utilizados, a pesquisa a ser apresentada é de cunho bibliográfico, pois foi organizada com base em material já elaborado, como livros, artigos científicos e publicações periódicas. Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. Quanto aos objetivos propostos, trata-se de uma pesquisa exploratória, pois, segundo Alves (1991 *apud* BÚRIGO; ZANELLI, 1997,

p. 20-21), visa “proporcionar, através da imersão do pesquisador no contexto, uma visão geral e não enviesada do problema considerado, e contribuir para a focalização das questões e a identificação de informantes e outras fontes de dados”.

Com o intuito de se alcançar o objetivo principal desta pesquisa, que é o estudo da informação como ferramenta de auxílio no exercício do controle social, este trabalho será organizado em quatro seções, baseadas nos objetivos específicos que se pretende alcançar, sendo realizada uma fundamentação teórica para a constituição da abordagem do problema.

Nas seções são abordadas as seguintes questões: Contabilidade Pública, as bases da Lei de Responsabilidade Fiscal, o princípio da transparência administrativa e a informação contábil como meio de assegurar a participação popular.

No que tange às limitações, Marconi e Lakatos (1990, p. 270) referem que

a pesquisa pode ser limitada em relação: ao assunto, selecionando um tópico, a fim de impedir que se torne ou muito extenso ou muito complexo; à extensão, porque nem sempre se pode abranger todo o âmbito onde o fato se desenrola; a uma série de fatores, meios humanos, econômicos e de exigüidade de prazo, que podem restringir o seu campo de ação.

Nesse sentido, o presente estudo possui restrições impostas em relação ao tema. Isso porque a pesquisa será direcionada a abranger, exclusivamente, os objetivos propostos. Outra limitação decorre do fato de ser, este estudo, de cunho essencialmente teórico. Consequentemente, isto implicará na ausência de uma pesquisa de campo.

3. Fundamentação Teórica

3.1 A Contabilidade Pública

A ciência da Contabilidade surgiu da necessidade de o ser humano controlar o seu patrimônio, que é definido por Franco (1997, p. 36) como

“(…) a riqueza, individual ou coletiva, imprescindível à satisfação das necessidades humanas e à vida em sociedade”. Tem como objeto de estudo analisar, interpretar, compreender, comparar e controlar o patrimônio, ou seja, tem como princípio entender a dinâmica patrimonial organizacional no contexto social na qual está inserida.

A Contabilidade Pública, por sua vez, estuda, orienta, controla e exhibe a organização e execução do patrimônio público e suas variações. O art. 83 da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, dispõe que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Silva (2008, p. 15) afirma que a Contabilidade Pública

(...) não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência (...) para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes (...).

Para Lima e Castro (2007, p. 1-2),

a Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Assim, a Contabilidade Pública não deve, apenas, servir de suporte para a prestação de contas do administrador dentro dos preceitos constitucionais e legais. Deve ir além disso. Acredita-se que deva incumbir-se de incentivar conhecimentos que admitam o controle efetivo da gestão governamental, apoiada em um processo de decisões administrativas que busque a garantia do princípio constitucional da transparência, por meio da

disponibilização ampla e acessível de informações inteligíveis à população, como meio de defesa dos princípios constitucionais fundamentais.

3.2 As Bases da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de março de 2000 (LRF), que objetivou estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, é a regulamentação do art. 163, da CF, ao tratar das finanças públicas e “(...) estabelecer um ‘regime de gestão fiscal responsável’” (VERÍSSIMO, 2005, p. 1).

Para Gattringer (2005, p. 48), a LRF “(...) traduziu-se num código de conduta gerencial para todos os administradores públicos do país, assim como estabeleceu limites para a dívida pública e gastos com despesas de pessoal por nível de governo e Poder”.

Para atingir o seu propósito, a LRF tem o seu alicerce em quatro pilares: planejamento, controle, transparência e responsabilização ou sanções. O planejamento, para Veríssimo (2005, p. 2),

(...) dará suporte técnico à gestão fiscal, através de mecanismos operacionais, como o Plano Plurianual – PPA (...), a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária – LOA. Por meio desses instrumentos, haverá condições objetivas de programar a execução orçamentária e atuar no sentido do alcance de objetivos e metas prioritárias.

Fernandes (*apud* CASTRO, 2000, p. 22) afirma que os sistemas de controle têm a tarefa de “(...) tornar efetivo e factível o comando legal, fiscalizando a direção da atividade administrativa para que ocorra em conformidade com as novas normas”.

A responsabilização impõe ao gestor público o cumprimento da lei, sob pena de responder por seus atos e sofrer as sanções previstas em lei, conforme disposto no art. 73, da LRF.

Por fim, por meio da transparência, colocar-se-á “(...) à disposição da sociedade diversos mecanismos de cunho democrático, entre os quais merecem relevo: a participação em audiências públicas e a ampla divul-

gação das informações gerenciais (...)” (KRAEMER, 2002, p. 4 *apud* LOPES; SLOMSKI, 2004, p. 4).

3.3 O Princípio da Transparência Administrativa

A CF de 1988 estabeleceu “(...) princípios e regras tendentes a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, que, em última instância, decorrem da própria noção do que seja ‘Estado Democrático de Direito’”, conforme destaca Veríssimo (2005, p. 3).

Nesse sentido, o princípio republicano e o princípio do Estado Democrático de Direito, princípios constitucionais fundamentais dispostos no art. 1º da CF, impõem que se entenda a administração pública como instituição que tem por fim o interesse público como aspiração de todos e para todos, de forma legítima, sem privilégios ou distinções; reclamam a prestação de contas dos gestores públicos, a transparência administrativa, a otimização dos instrumentos de controle sobre a administração pública e poder público e a escolha de fins públicos verdadeiros e legitimados pelo interesse comum do povo; implicam, especialmente, o respeito ao conjunto dos direitos fundamentais pertinentes ao homem, que devem constituir padrões de conduta para os gestores e para as instituições administrativo-públicas (ESPÍNDOLA, 2004).

Contudo, mesmo com a exigência constitucional de que os direitos fundamentais do homem devem integrar o modelo de comportamento dos gestores públicos, uma grande parcela da população ainda encontra-se marginalizada por, sobretudo, não conseguir ascender aos direitos sociais que asseguram o atendimento das suas necessidades vitais básicas e de sua família, como: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

A realização da democracia, na qual os indivíduos gozam das condições mínimas de existência, tem como base a participação política, aberta aos cidadãos que tenham acesso à informação, para que apresentem as suas ideias, influenciem na manifestação de políticas públicas, participem da tomada de decisão e estejam habilitados a utilizar instrumentos de controle de legalidade, legitimidade e licitude, determinados pela ordem jurídica vigente (ESPÍNDOLA, 2004).

Dessa forma, como expõe Veríssimo (2005, p. 3), o princípio da transparência “(...), inicialmente, concretizado na Carta Maior, (...) assegura, por exemplo, a todos o direito de [receber] dos órgãos públicos informações (dados) de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral”.

Assim, uma das formas de se atingir o bem comum, que é a razão de existência do Estado, conforme afirma Slomski (2007), é dar suficiente publicidade aos seus atos, com a devida prestação de contas à população. Porém, não basta ser assegurada a publicidade. Deve-se, também, garantir a transparência, de forma clara e compreensível a qualquer cidadão, indistintamente, e possibilitando-lhe efetiva participação nas questões de ordem pública de seu Município, Estado ou País (PLATT NETO *et al.*, 2007).

A garantia da participação popular, cujo pilar de sustentação encontra-se consagrado na CF, tem como objetivo o interesse comum. É o direito de participação política da sociedade de decidir conjuntamente e compartilhar a gestão pública, opinando sobre as prioridades e fiscalizando a aplicação dos recursos públicos. Todavia, para que ela ocorra, é necessária a conscientização da população no que se refere ao exercício da cidadania, além do engajamento dos gestores públicos na transparência administrativa.

Na LRF, como afirma Veríssimo (2005, p. 4), a transparência “(...) está assegurada pelo incentivo à participação popular e pela realização de audiências públicas no processo de elaboração como no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos”.

Contudo, para que se alcance eficácia da participação popular nas questões atinentes ao exercício da atividade pública, faz-se necessária a preocupação com a compreensibilidade das informações, buscando-se linguagem adequada, simples e acessível, também ao cidadão comum (PLATT NETO *et al.*, 2007).

Uma iniciativa que merece destaque no processo de tornar pública a administração estatal e construir um instrumento de promoção da transparência e incentivo a participação e controle social é o Portal da Transparência (<www.portaldatransparencia.gov.br>), criado em 2004, pela Controladoria Geral da União (CGU). Em linguagem simples, o Portal da Transparência traz dados e informações exatas, tempestivas e completas sobre a aplicação dos recursos públicos federais, além de um canal de

comunicação, do tipo “Fale Conosco”, no qual os usuários podem sanar suas dúvidas e obter orientações sobre a acessibilidade do portal e do conteúdo disponível.

Outro elemento importante para a transparência das contas públicas é a confiabilidade das informações fornecidas aos usuários. Em não havendo a garantia de veracidade do conteúdo que é divulgado, perderia a razão toda a preocupação pela eficácia das informações, prejudicando a participação e controle popular nas ações governamentais, especialmente, naquelas referentes às contas públicas (PLATT NETO *et al.*, 2007).

Diante disso, Janny Teixeira e Santanna (1994 *apud* SLOMSKI, 2003, p. 437-438), afirmam que:

A Administração Pública e suas entidades, em certo sentido, “pertencem” aos cidadãos. No entanto, não há, entre nós, em geral, canais adequados para que os cidadãos façam ouvir suas reivindicações, nem há meios efetivos de informação sobre o que se passa dentro da administração pública. Daí agravar-se a larga margem de insatisfação popular para com os serviços prestados pelo Estado e a desconfiança do público em geral sobre a forma como são geridos os recursos, pagos direta ou indiretamente pela população.

O princípio da transparência das informações contábeis impõe ampla divulgação, mesmo em meios eletrônicos de acesso público, como a Internet. Trata-se de mais um meio de divulgação de informação das contas públicas aos diversos usuários, sendo este mais um importante elemento para aumentar a publicidade das ações governamentais e uma ferramenta democrática de capacitação política da sociedade (PLATT NETO *et al.*, 2007).

A efetividade nas comunicações públicas deve obedecer ao binômio publicidade-transparência. A publicidade denota divulgação, disseminação de alguma informação; a transparência imprime clareza e veracidade do documento publicado. Esse é o escopo da LRF no que concerne à questão da transparência das contas públicas, buscando mecanismos para inserir os cidadãos no contexto dos atos da administração pública, exercendo, assim, um controle externo das atividades.

Ainda, como concluído por Veríssimo (2005, p. 6-7):

(...) a transparência buscada pela LRF tem por objetivo permitir à sociedade conhecer e compreender as contas públicas. Logo, não basta a simples divulgação de dados. Essa transparência buscada pela lei não deve ser confundida com mera divulgação de informações. É preciso que essas informações sejam compreendidas pela sociedade e, portanto, devem ser dadas em linguagem clara, objetiva, sem maiores dificuldades.

No Brasil, país com grande extensão territorial e diversidade cultural expressiva, as variantes da língua portuguesa são características a serem consideradas, até no acesso à informação sobre os gastos públicos pelos portais de governo. Embora louvável a iniciativa da CGU, pelo Portal da Transparência, há, ainda, a necessidade de disseminação da informação considerando as linguagens típicas regionais, facilitando a sua compreensão e contrapondo-se à ideia de uma informação uniforme por todos os “brasis”.

Nesse sentido, Dias Filho (2000, p. 38) destaca que “(...) a compreensibilidade das informações geradas pela Contabilidade é um dos requisitos necessários para que ela cumpra bem a sua missão”. Assim, uma linguagem inteligível é fator primordial para que o usuário da informação contábil compreenda o seu conteúdo.

3.4 A Informação Contábil como Meio de Assegurar a Participação Popular

A comunicação sempre foi utilizada pelo homem, enquanto ser social, como forma de criar relações e desenvolver-se ao longo da história (DIAS *et al.*, 2004). Contudo, mais do que discutir a importância da comunicação, é primordial que se avalie a qualidade da informação estabelecida entre o emissor e o receptor.

Se a função da Contabilidade é, conforme salientam Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 47), “(...) facilitar a tomada de decisões, o mínimo que se pode esperar das demonstrações contábeis são informações claras e compreensíveis, a fim de que o usuário possa identificar as alternativas de ação e selecionar a que mais se afine com seus objetivos.”

Assim, por ser a evidenciação o meio pelo qual a Contabilidade alcança o seu objetivo maior, que é, conforme explica Dias Filho (2000, p. 40), “(...) comunicar aos seus usuários informações relevantes para orientar decisões. (...) a evidenciação precisa ser ‘justa, adequada e plena’, para permitir uma compreensão satisfatória de todos os elementos contábeis que possam influenciar as decisões.”

Contudo, diversos autores, quando abordam a questão da percepção da informação contábil, esclarecem que o usuário também é responsável por compreendê-las. Hendriksen e Van Breda (2007, p. 515) afirmam que “a quantidade de informação a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe”.

Corroborando com esse entendimento Dias Filho (2000, p. 39), ao reconhecer que “(...) a inteligibilidade da informação depende também das características do usuário, toda a abordagem ficará vinculada à premissa de que ele possui alguma experiência suficiente para compreender o conteúdo de demonstrativos contábeis”.

O *Financial Accounting Standards Boards* (FASB) (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p. 515) acredita que a informação, conhecida por meio dos relatórios financeiros, deve ser “compreensível para os que possuem um conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas e estão dispostos a estudar a informação com diligência razoável”.

Nesse mesmo sentido, Platt Neto *et al.* (2007, p. 82) sustentam, com base nas fontes pesquisadas, que “(...) o usuário também é responsável pela compreensão da informação, devendo, caso precise, estar disposto a estudar o tema. Todavia, o responsável primário da compreensibilidade das informações é a entidade que as divulgam”.

Dessa forma, como bem salientam Platt Neto *et al.* (2007), cabe às entidades promover, da melhor forma possível, a compreensibilidade das informações. Porém, cumpre salientar que, no que concerne à administração pública, compete a ela impulsionar a maior abrangência possível das informações, sejam elas contábeis ou não, como forma de alcance da transparência e, com isso, possibilitando e realizando o controle social.

Para tanto, deve a administração pública construir um Estado no qual os cidadãos possam participar de forma efetiva na discussão da melhor aplicação

do dinheiro público para o cumprimento da função básica estatal de responder pelas necessidades dos cidadãos.

Nesse sentido, o Comitê Interino da Assembleia de Governadores do Fundo Monetário Internacional, em 1998, criou o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, que, conforme destaca Porto, Castro e Perottoni (2006, p. 3), “(...) representou o consenso acerca de pontos considerados essenciais para a boa administração dos recursos públicos”.

Os denominados objetivos-chave desse Código são divididos em quatro objetivos principais:

(...) i) *definição clara de funções e responsabilidades*: distinção entre o setor público e o privado, limitação bem definida entre uma esfera e outra, distribuição das responsabilidades entre os setores que compõem o governo, além de um suporte legal e administrativo para controlar e governar a máquina pública; ii) *acesso público à informação*: colocar à disposição da sociedade todas as informações possíveis acerca da atividade estatal, que, além de ser periódica, deverá também ser de fácil compreensão; iii) *preparação de orçamento aberto, execução e relatório*: delinea como devem ser preparados e executados os orçamentos, bem como estabelece o modo de apresentação à sociedade; iv) *garantia de integridade*: além de estar a informação sujeita à análise pública, deverá também ser analisada por uma auditoria independente, de forma a garantir a segurança e a integridade das atitudes tomadas pelos mandatários (PORTO; CASTRO; PEROTTONI, 2006, p. 6).

Assim, a transparência como princípio inerente à administração pública, considerando-se, sobretudo, o acesso público à informação, não se encontra respaldado apenas pelo sistema público financeiro brasileiro, mas também pelo apoio do Fundo Monetário Internacional, que, mesmo se tratando de um órgão internacional, apresenta preocupação com uma gestão fiscal responsável, comprometida com os resultados e com a própria sociedade.

Sobre o nível de divulgação, Hendriksen e Van Breda (2007, p. 515) mencionam que “três conceitos de divulgação são geralmente propostos: *divulgação adequada, justa e completa*”. De acordo com os autores (2007, p. 515):

A mais comumente utilizada dessas expressões é a divulgação adequada, mas isso pressupõe um volume mínimo de divulgação compatível com objetivo negativo de evitar que as demonstrações sejam enganadoras. Divulgação justa e completa são conceitos mais positivos. A divulgação justa subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial. Divulgação completa pressupõe a divulgação de toda informação relevante.

Platt Neto *et al.* (2007, p. 83) salientam que “no que tange à informação completa, vale a ressalva de se evitar o excesso de informações prejudicial ao entendimento. Nessa situação, informações sem importância podem ocultar as que realmente importam aos usuários”.

Entendimento esse de Hendriksen e Van Breda (2007), que inferem que, idealmente, a informação deve compreender os três conceitos de divulgação, em um contexto apropriado. Hendriksen e Van Breda (2007, p. 515) dizem que “(...) a informação que não é importante ou relevante é omitida para tornar as apresentações significativas e compreensíveis”.

No que se refere às contas públicas, há muitas formas de divulgação e inúmeras opções de meios de comunicação para assegurar a sua ampla publicidade. Platt Neto *et al.* (2007) apresentam uma lista de meios para geração de publicidade, na qual os meios foram classificados conforme a sua natureza e semelhança, como demonstrado no Quadro 1, a seguir:

Quadro 1: Lista de meios para geração de publicidade

Classificação	Listagem de meios
Meios impressos	Jornais, revistas, outdoors, cartazes, murais, folhetos, cartilhas e Diário Oficial.
Via Internet	Página do município, Links e banners em páginas de interesse social do município, e-mails para cidadãos que se cadastrarem e formação de grupos de discussão.
Meios presenciais	Reuniões comunitárias e audiências públicas.
Televisão e rádio	Horário eleitoral, publicidade e pronunciamentos oficiais.
Meios inovadores	Painéis eletrônicos na rua e em prédios públicos, cartilhas de cidadania nas escolas (em todos os níveis de ensino).

Fonte: Platt Neto *et al.* (2007, p. 88).

Cumpra descrever a observação feita pelo Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE-SC), Salomão Ribas Júnior (*apud* PLATT NETO *et al.*, 2007, p. 88), “(...) a melhor maneira de tornar uma informação secreta é publicá-la no *Diário Oficial*”. Ou seja, “(...) nem tudo que é público é acessível à população” (Platt Neto *et al.*, 2007, p. 88).

No que diz respeito às propriedades da informação útil aos usuários, o Conselho de Padrões Contábeis (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p. 95) afirma que

(...) usuários sofisticados poderiam considerar alguma informação irrelevante porque já a conhecem. (...) poderiam considerar informações complexas mais relevantes do que os novatos. Assim sendo, a natureza do usuário é um fator determinante crucial para a decisão a respeito da informação a ser divulgada. Como a inteligibilidade ou a compreensão da informação proposta depende da natureza do usuário, esta característica é classificada como específica ao usuário.

Assim, o reconhecimento de qual a informação adequada para determinado usuário é fator a ser considerado para a sua compreensão. Nesse sentido, Iudícibus (1993, p. 24-25) afirma que o

(...) processo de comunicação implica o reconhecimento dos tipos de informação necessária para cada principal usuário da informação contábil e a avaliação da habilidade dos usuários em interpretar a informação adequadamente. (...) procura entender as necessidades expressas de cada usuário e fornecer uma resposta adequada, com a única ressalva de que envolve, por parte do contador, um entendimento sobre as restrições do usuário, para utilizar uma grande gama de informações, e sobre as restrições de mensuração da própria Contabilidade. Realça, assim, a noção de relevância, talvez uma das poucas formas de delimitar a quantidade e a qualidade da informação prestada; caso contrário, não saberíamos quais os limites a serem impostos à comunicação e à informação. Envolve um processo de participação entre usuário e Contabilidade e uma noção

sistêmica da Contabilidade dentro do processo ou sistema de informação empresarial.

Especialistas em comunicação, de acordo com Dias Filho (2000, p. 41), defendem que “(...) o contexto ambiental e algumas características pessoais são variáveis que devem ser consideradas no processo de evidenciação”.

Isso, no setor governamental, torna-se ainda muito mais relevante se considerarmos uma pesquisa junto a administradores de empresas situadas na Região Metropolitana de São Paulo, desenvolvida por Silva (1995 *apud* DIAS FILHO, 2000), cuja preocupação central foi observar se o código linguístico utilizado pela Contabilidade estava sendo entendido pelos usuários das informações contábeis. Segundo o autor (1995 *apud* DIAS FILHO, 2000, p. 43), considerou-se que os “(...) usuários possuíam conhecimentos razoáveis para permitir-lhes uma boa compreensão do conteúdo dos demonstrativos contábeis”, pois 90,8% da população pesquisada possuíam formação superior, sendo 62,6% oriundos dos cursos de Economia, Administração e Ciências Contábeis. Com a pesquisa, Silva (1995, *apud* DIAS FILHO, 2000, p.43) concluiu que “(...) a Contabilidade emprega palavras que são desconhecidas para os seus usuários, provocando uma subutilização dos demonstrativos contábeis”. E, como sugestão dos pesquisados, “(...) a Contabilidade deveria adotar uma linguagem mais simples”, conforme destacado por Silva (1995 *apud* DIAS FILHO, 2000, p. 43).

Assim, considerando-se que a administração pública deve promover todos os meios para assegurar à participação popular, como forma de defesa dos interesses dos cidadãos, a sugestão proposta por alguns estudiosos no trabalho desenvolvido por Dias Filho (2000, p. 45) é de “[...] que a empresa divulgue dois conjuntos de demonstrativos contábeis em cada período: um obedeceria aos moldes convencionais e o outro adotaria uma linguagem mais simplificada e compreensível.” Seria esta, uma solução de grande valia para a transparência e, acima de tudo, compreensibilidade, das contas públicas.

Nesse sentido, Platt Neto *et al.* (2007, p. 76) mencionam que “a participação popular, alicerce do controle social, depende fortemente da transparência das ações governamentais e das contas públicas, pois sem informação as decisões são prejudicadas”.

Cruz (2007, p. 160) sugere ainda que

(...) a administração pública deveria, por meio de seus órgãos de controle externo, efetivar o princípio da publicidade e estimular didaticamente a participação dos cidadãos no julgamento das contas públicas. Assim, o conhecimento prévio do conteúdo a julgar traria expectativas e vigilância.

Assim, a sociedade civil agiria como copartícipe no processo de fiscalização e controle do patrimônio público, aumentando o retorno, a credibilidade e, sobretudo, o compromisso do ente estatal para com os anseios sociais.

Hoje, nas audiências públicas, não se observa a presença da sociedade civil, demonstrando, efetivamente, a ausência de desejo de transparência das contas públicas, o que pode ser ocasionado pela dificuldade de compreensão da informação contábil disponibilizada (CRUZ, 2007).

Nesse sentido, Coelho e Cruz (2009) realizaram uma pesquisa na qual foram analisadas a divulgação, a realização e a participação popular nas audiências públicas estabelecidas nas LRF, em 22 municípios do Estado de Santa Catarina. Com a aplicação de um questionário ao contador ou controlador interno da Prefeitura ou Câmara Municipal, os autores observaram que a participação popular nas audiências públicas é incipiente. Comparando-se a participação média nas audiências públicas com a população de cada Município, os autores verificaram que nem um por cento da população participa de audiências públicas, cuja participação ficou entre 0,01% e 0,92% da população.

Na mesma pesquisa, Coelho e Cruz (2009) ressaltaram a importância do preparo de material com linguagem acessível à população, sugerindo, inclusive, a utilização de revistas em quadrinhos, músicas, apresentações teatrais, palestras de orientação, atividades ou apresentações culturais relativos ao tema ou demais temas de interesse, como forma de atrair a população.

Ainda, Cruz (2007) propõe o uso da Internet como alternativa rápida e eficiente de comunicação, no exato momento em que se percebe a existência de determinada irregularidade. Uma vez tomado conhecimento, o responsável adotaria medidas corretivas para desfazer o erro, falhas e omissões, evitando a continuidade dos desperdícios.

Há de se salientar Porto, Castro e Perottoni (2006, p. 15), ao

(...) admitir que o acesso à Internet no Brasil ainda é

restrito, mas, ao mesmo tempo, cumpre destacar que existe um processo rápido e irreversível de expansão da rede mundial de computadores e que as administrações brasileiras têm tomado medidas louváveis a fim de facilitar o acesso da população à Internet.

Contudo, mesmo que esteja ocorrendo a expansão de acessos à Internet, ainda é inexpressiva a parcela da população que é usuária dessa ferramenta de comunicação e informação. Platt Neto (2002) afirma que “menos de 8% da população brasileira é usuária da Internet (...) Desses usuários, grande parte ainda desconhece os potenciais da rede mundial de computadores e as páginas governamentais não estão em sua rotina na navegação, mesmo por questões culturais”.

Porém, embora seja pequeno o percentual de usuários da Internet no Brasil, ela foi o recurso utilizado, recentemente, pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, ao alterar o art. 48 da LRF, obrigando a “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público”.

Dessa forma, a Lei Complementar nº 131 contrapõe a visão contábil conservadora de preocupação com o resultado financeiro da execução orçamentária e exigências da prestação de contas no encerramento do exercício ou do mandato, conforme menciona Reis e Machado Jr. (1996). Passa-se a vislumbrar uma contabilidade governamental de cunho gerencial e ponto de vista informativo, sendo a transparência o instrumento legitimador das ações governamentais.

De acordo com Porto, Castro e Perottoni (2006, p. 5) trata-se de aprimorar

(...) o conceito de democracia. (...) da cidadania em forma de participação da sociedade nas decisões do processo administrativo. Mais do que dar voz à população e permitir a sua interveniência no processo decisório dos atos da administração pública, a participação popular – aqui avalizada por meio do princípio da transparência – busca dar legitimidade às ações intentadas pelo Poder Público.

(...) é mister que todos os partícipes deste processo estejam informados o suficiente, a ponto de permitir a contribuição e a apreciação de cada um, de modo que suas opiniões influenciem verdadeiramente tal procedimento de tomada de decisões.

Assim, o acesso à informação compreensível é ferramenta fundamental ao auxílio da aplicabilidade do controle externo estatal, realizado pela participação popular. Permite a inclusão do cidadão no processo de tomada de decisões e controle da administração pública, viabilizada pelo princípio da transparência, considerado um dos pilares do exercício da democracia moderna. Democracia esta que busca o fortalecimento da cidadania, conduzindo a sociedade civil a participar diretamente da gestão pública, seja na fiscalização, na execução orçamentária ou no exercício do controle social.

4. Conclusões e Recomendações para Estudos Futuros

Na atualidade, diante dos altos graus de endividamento dos entes da Federação, dos inúmeros casos de escândalos políticos divulgados pela imprensa, da elevada carga tributária, sem a correspondente contrapartida de satisfação das necessidades básicas, como saúde, segurança, educação, saneamento, entre outros, e, especialmente, por um início de conscientização política dos cidadãos, que sentem a necessidade de legitimar o seu direito a uma “democracia participativa”, o controle dos gastos públicos parece ser a maior preocupação.

Nesse sentido, a transparência, um dos pilares da democracia moderna, é um dos meios proclamados pela população para viabilizar os valores de cidadania. Porém, uma das condições fundamentais para que ocorra uma efetiva transparência das contas governamentais e o consequente fortalecimento do controle social sobre a administração pública, é de que as informações disponibilizadas ao cidadão sejam compreensíveis e relevantes.

Diante disso, a Contabilidade tem papel fundamental, visto que tem como missão fornecer aos seus usuários informações relevantes para orientar as suas decisões. Dessa forma, pode-se afirmar que, hodiernamente, a Contabilidade é uma ciência capaz de disponibilizar aos cidadãos informações justas, adequadas e plenas, possibilitando, assim, uma

compreensão satisfatória dos atos e fatos públicos que permeiam as decisões políticas e que interferem diretamente em toda a vida social.

Compreendendo a realidade que se quer transmitir, o usuário da informação pública poderá se respaldar nos princípios balizadores da LRF para participar diretamente do controle externo social, não permitindo que a fiscalização dos gastos públicos seja feita, exclusivamente, por órgãos fiscalizadores e de representatividade.

Cabe, também, à sociedade, não o dever, como considerados por muitos, mas o direito de fiscalizar a real aplicação do “seu dinheiro”, constituindo a informação um instrumento primordial para tanto.

Portanto, a informação é ferramenta de auxílio da aplicabilidade do controle externo estatal, possibilitando, por intermédio de sua compreensibilidade, a efetividade do controle social, atuando a sociedade como partícipe no processo de uma gestão fiscal responsável.

Para estudos posteriores, recomenda-se a análise das características qualitativas das informações das contas públicas, com aplicação de pesquisas diretamente com os usuários das informações contábeis, contemplando uma visão multidimensional de compreensibilidade.

Sugere-se, também, a realização de pesquisas que visem à identificação das informações relativas à gestão pública que os cidadãos consideram que melhor contribuam na evidenciação das contas públicas, com vistas a construir um modelo complementar de prestação de contas capaz de atender efetivamente as necessidades de informação dos cidadãos e, conseqüentemente, melhorando a transparência das contas públicas, requisito essencial do exercício do controle social.

Referências

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Emílio Sabatovski e Iara P. Fontoura. 13. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Site da Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp131.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2009.

BURIGO, Carla Cristina Dutra; ZANELLI, José Carlos. UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA Centro Sócio-Econômico. *Qualidade de vida no trabalho*: um estudo de caso na Universidade Federal de Santa Catarina. 1997. 144 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Florianópolis, 1997.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e (Org.). *Lei de Responsabilidade Fiscal*: abordagens pontuais: doutrina, legislação. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

COELHO, Ângela; CRUZ, Flávio da. *Controle social*: as audiências públicas como mecanismo de transparência na administração pública. Itajaí, 2009, 12 p. Não publicado.

CRUZ, Flávio da *et al.* *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria governamental*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais*: metodologia e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DIAS, Cristiane Balbina Ferreira de Araujo *et al.* Ruídos na comunicação entre a contabilidade e os seus usuários. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FIPECAFI/FEA/USP, out. 2004. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/160.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2009.

DIAS FILHO, José Maria. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da Teoria da Comunicação. *Cadernos de Estudos – FIPECAFI*, São Paulo, v. 3, n. 24, p. 38-49, jul./dez. 2000. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad24/Revista_24_Art_3.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2009.

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. *Cadernos de Estudos – FIPECAFI*, São Paulo, v. 15, n. 26, p. 42-57, maio/ago.2001. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad26/Revista_26_parte3.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2009.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Princípios constitucionais e atividade jurídico-administrativa: anotações em torno de questões contemporâneas. *Revista do TCE de Santa Catarina*, Florianópolis, ano 2, n. 3, p. 83-112, jul. 2004.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GATTRINGER, João Luiz. A Lei de Responsabilidade Fiscal: principais aspectos. *Revista do TCE de Santa Catarina*, Florianópolis, ano 3, n. 4, p. 47-61, jul. 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES, Eduardo Caires Bestilleiro; SLOMSKI, Valmor. Responsabilidade fiscal versus responsabilidade social: um estudo nos municípios paulistas premiados pelo programa de incentivo a gestão fiscal responsável implementado pelo Conselho Federal de Contabilidade. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 1, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FIPECAFI/FEA/USP, out. 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/423.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2009.

MACHADO, D. G.; BIANCHI, M.; GIBBON, A. R. O. Pesquisa qualitativa: um estudo exploratório da abordagem metodológica utilizada no âmbito da pesquisa científica na área da ciência contábil. In: SEMINÁRIO DE PESQUISA QUALITATIVA, 6, 2007, Rio Grande. *Anais...* Rio Grande: FURG/UFPEL, 2007. Disponível em: www.ceamecim.furg.br/vi_pesquisa/trabalhos/100.doc. Acesso em: 24 Jun. 2009.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

PLATT NETO, Orion Augusto. Transparências das contas públicas na Internet. *Gazeta Mercantil*, Região Sul, p. 2-2, 17 mar. 2002. Disponível em: <<http://www.nicb.ufsc.br/>>. Acesso em: 25 jun. 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto *et al.* Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PORTO, Éderson Garin; CASTRO, Fabio Caprio Leite de; PEROTTONI, Felipe Luciano. *A 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 jun. 2009.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR., J. TEIXEIRA. *A Lei 4.320 comentada*. 27 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1996.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2007.

VERÍSSIMO, Dijonilson Paulo Amaral. *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/bibliotecapgj/artigos/artigo15.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2009.