

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
PROGRAMA MULTIINSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO UM INSTRUMENTO DE CONTROLE
SOCIAL DOS MUNICÍPIOS PARAIBANOS COM MAIS DE 50.000 HABITANTES.

Ed Wilson Fernandes de Santana

JOÃO PESSOA, PB

Ed Wilson Fernandes de Santana

A UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO UM INSTRUMENTO DE CONTROLE SOCIAL DOS MUNICÍPIOS PARAIBANOS COM MAIS DE 50.000 HABITANTES.

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme de Albuquerque Cavalcanti

JOÃO PESSOA, PB

FICHA CATALOGRÁFICA

S231u

SANTANA, Ed Wilson Fernandes de

A utilização da informação contábil como um instrumento de controle social dos municípios paraibanos com mais de 50.000 habitantes. Ed Wilson Fernandes de Santana. _João Pessoa, 2008.
140 p e l.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme de Albuquerque Cavalcanti

Dissertação – Mestrado do programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN.

1. Contabilidade Governamental. 2. Controle Social
3. Administração Pública Municipal. 4. accountability

CDU 336.126

AGRADECIMENTOS

A Deus que em todos os momentos de minha vida está presente, guiando-me com sua luz divina, pelos benefícios que me concedeu. Indigno seria se os atribuíssem ao acaso dos acontecimentos ou apenas aos meus próprios esforços. Mais importante que o lugar que ocupa em mim é a intensidade de sua presença em tudo o que faço.

À minha Família, Patrícia, João Victor e Mariana, que com a presença, palavra, sorriso, compreensão e amor contribuíram de maneira decisiva para a realização deste sonho.

Aos meus Pais, Santana e Graça, e **meus Irmãos**, Ed Naldo, Luciana e Ed Weine que, hoje morando distantes, contribuíram com uma educação digna e moral para a formação de uma família feliz.

Aos meus Avós, Antônio Fernandes e Maria do Carmo, que, agora ausentes, me acompanharam e incentivaram a viver este dia.

Ao TCE-PB que disponibilizou todos os esforços para a concretização deste trabalho.

Ao meu Orientador Prof. Dr. Guilherme de Albuquerque Cavalcanti, que dedicou seu tempo para a orientação necessária, com dedicação, atenção e paciência, mesmo envolvido com inúmeras responsabilidades e afazeres.

Aos Vereadores e Conselheiros Municipais que souberam encontrar tempo para contribuir com este trabalho expondo seus entendimentos.

Aos demais professores do Programa, pelos valiosos ensinamentos que contribuíram para a minha formação profissional e pessoal.

Aos colegas de turma e funcionários das secretarias, que ao longo dessa jornada, estiveram sempre dispostos a ajudar e colaborar em prol da conclusão deste trabalho.

Aos colegas do trabalho, que compreenderam este momento de dedicação ao mestrado.

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa tem por objetivo analisar as formas de utilização da informação contábil na gestão pública dos municípios paraibanos com mais de 50.000 habitantes e suas implicações para o controle social exercido pelos vereadores e conselheiros municipais. Para isso, foi realizada uma consulta aos representantes da sociedade responsáveis pelo exercício do controle social, com vista a verificar as formas de utilização das informações disponibilizadas pela contabilidade governamental como um instrumento de controle social. Importante evidenciar que as administrações públicas municipais estão sendo atualmente cobradas a apresentar resultados acerca dos recursos disponibilizados pela sociedade. Neste contexto, a contabilidade governamental é a candidata natural para intermediar este processo de comunicação no que tange à gestão dos recursos públicos. Contudo, a pesquisa bibliográfica realizada realçou que a mesma ainda não está adequadamente preparada para este desafio, embora tenha recentemente se aprimorado através da utilização de sistemas informatizados e da internet. Os resultados indicam que os vereadores e conselheiros não utilizam adequadamente a informação contábil da gestão pública. Entre os motivos que corroboram com esta assertiva tem-se: ausência de indicadores nos demonstrativos, restrição da divulgação apenas dos demonstrativos obrigatórios, desconhecimento da linguagem contábil existente nos demonstrativos e nas peças formais do planejamento governamental e falta de divulgação das ferramentas disponibilizadas na internet para auxiliar no exercício do controle social a exemplo no caso da Paraíba do Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade – SAGRES.

Palavras-chave: Contabilidade Governamental. Controle Social. Administração Pública Municipal. Accountability.

ABSTRACT

This research work's objective is to analyze the usage of the accounting information in the public management of the municipalities in Paraíba State with more than 50,000 inhabitants and their implications onto the social control done by the city council and house members. Thus, the society representatives were questioned so that we could verify if they make use of the information available by the governmental accounting as an instrument of social control. It is important to mention that the public administration of these municipalities is currently being charged to present results concerning the resources available to them. In this context, the governmental accounting is the natural candidate to intermediate this process of communication with relation to the administration of public resources. However, the bibliographical research done resulted that the same is not adequately in place to face this challenge, although it has been improved recently through the use of Information Systems and the Internet. The results show that the city council and house members do not make adequate use of the accountability information from the public administration. Among the reasons that corroborate this assertion, the following were found: absence of demonstrative indicators, publication restricted to the mandatory demonstrative indicators only, lack of knowledge of the accounting language part of the demonstrative indicators as well as in parts of the governmental planning and the absence of publication of the tools available on the Internet that can be used to aid the exercise of social control as it is the case of Paraíba as to the Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES .

Keywords: Governmental Accounting. Social Control. Public Administration of Municipalities. Accountability.

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|-----|
| Tabela 01 - Usuários da Informação Contábil | 38 |
| Tabela 02 - Relação dos Municípios com mais de 50.000 habitantes | 69 |
| Tabela 03 – Relação dos conselheiros participantes por município | 74 |
| Tabela 04 – Relação dos conselheiros do C.M.D.C.A por município | 75 |
| Tabela 05 – Relação dos conselheiros do C.M.S. por município | 75 |
| Tabela 06 – Relação dos conselheiros do C.M.E. por município | 76 |
| Tabela 07 – Relação dos conselheiros do C.M.A.E. por município..... | 76 |
| Tabela 08 – Relação dos conselheiros do C.M.FUNDEB. por município..... | 77 |
| Tabela 09 – Relação dos conselheiros do C.M.A.S. por município..... | 77 |
| Tabela 10 – Relação dos vereadores participantes por município..... | 78 |
| Tabela 11 – Participantes do questionário por ocupação | 79 |
| Tabela 12 – Formação acadêmica dos agentes que responderam ao questionário . | 79 |
| Tabela 13 – Experiência dos agentes na atual atividade | 80 |
| Tabela 14 – Faixa etária dos agentes que responderam ao questionário | 82 |
| Tabela 15 – Relação dos agentes por sexo | 83 |
| Tabela 16 – Influência da posição política na forma de exercer o controle..... | 85 |
| Tabela 17 – Influência da posição política na forma de exercer o controle | 85 |
| Tabela 18 – Relação das respostas sobre a contribuição da LRF | 87 |
| Tabela 19 – Relação da quantidade de sugestões por temas | 92 |
| Tabela 20 – Aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionaria um melhor aproveitamento | 94 |
| Tabela 21 – Ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle..... | 97 |
| Tabela 22 – O SAGRES on-line é considerado uma importante ferramenta para o exercício deste controle | 100 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 01 - Modelo de Gestão Econômica – GECON | 42 |
| Quadro 02 - Hierarquias de qualidade em contabilidade | 51 |
| Quadro 03 – Fórmula de cálculo do número mínimo para estimar uma proporção | 71 |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 01 – Processo de planejamento público | 25 |
| Figura 02 - Diagrama de Contexto do SAGRES | 60 |
| Figura 03 - Diagrama de Fluxo de Dados Nível 0 | 62 |
| Figura 04 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – Captura | 63 |
| Figura 05 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – Carga | 63 |

| | |
|--|----|
| Figura 06 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – Auditor | 64 |
| Figura 07 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – On-line | 64 |
| Figura 08 – Tela inicial do SAGRES on-line | 65 |
| Figura 09 – Tela de seleção de municípios do SAGRES on-line | 65 |
| Figura 10 – Tela principal do SAGRES on-line | 66 |
| Figura 11 – Mapa do Estado da Paraíba | 70 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|---|-----|
| Gráfico 01 – Formação acadêmica dos agentes da pesquisa | 80 |
| Gráfico 02 – Experiência dos agentes da pesquisa na atual atividade | 81 |
| Gráfico 03 – Agentes por faixa etária | 82 |
| Gráfico 04 – Relação dos agentes por sexo | 84 |
| Gráfico 05 – Influência da posição política na forma de exercer o controle..... | 86 |
| Gráfico 06 – Importância da LRF agrupada por instituição pesquisada..... | 88 |
| Gráfico 07 – Quantitativo para as respostas da 6º a 9º questões | 95 |
| Gráfico 08 – Quantitativo para as respostas da 10º a 13º questões | 98 |
| Gráfico 09 – Quantitativo para as respostas da 14º a 17º questões | 101 |

LISTA DE SIGLAS

| | |
|------------|---|
| BEA | Budget Enforcement Act |
| BID | Banco Interamericano de Desenvolvimento |
| CAPES | Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior |
| CF | Constituição Federal do Brasil |
| CFC | Conselho Federal de Contabilidade |
| CGU | Controladoria Geral da União |
| C.M.A.E | Conselho Municipal de Alimentação Escolar |
| C.M.A.S | Conselho Municipal da Assistência Social |
| C.M.D.C.A | Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente |
| C.M.E | Conselho Municipal da Educação |
| C.M.S | Conselho Municipal da Saúde |
| C.M.FUNDEB | Conselho Municipal do FUNDEB |
| CRC | Conselhos Regionais de Contabilidade |
| DFD | Diagrama de Fluxo de Dados |
| ECOSIL | Escola de Contas Conselheiro Otacílio Silveira |
| ESAF | Escola de Administração Fazendária |
| FASB | Financial Accounting Standards Board |
| FMI | Fundo Monetário Internacional |
| FNDE | Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação |
| FUNDEB | Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação Básica |
| FUNDEF | Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e Valorização do Magistério |
| GASB | Governmental Accounting Standards Boards |
| GAAS | Generally Accepted Auditing Standards |
| GECON | Modelo de Gestão Econômica |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IBRACON | Instituto dos Auditores Independentes do Brasil |
| IDEME | Instituto de Desenvolvimento Municipal e Estadual |
| ISO | International Organization For Standardization |
| LDO | Lei de Diretrizes Orçamentárias |
| LOA | Lei do Orçamento Anual |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| MPS | Ministério da Previdência Social |
| MOG | Ministério do Orçamento e Gestão |
| ONU | Organização das Nações Unidas |
| PDCA | Planning, to Do, to Control and Action to correct |
| PNAE | Programa Nacional de Alimentação Escolar |
| PPA | Lei do Plano Plurianual |

| | |
|---------|---|
| PROMOEX | Projeto de Modernização do sistema de controle externo dos estados e municípios |
| RCL | Receita Corrente Líquida |
| REO | Relatório Resumido de Execução Orçamentária |
| RGF | Relatório de Gestão Fiscal |
| RPPS | Regime Próprio de Previdência Social |
| SAGRES | Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade |
| SDCA | Standardization, to Do, to Control and Action to correct |
| SFAC | Statements of Financial Accounting Concepts |
| SIAF | Sistema de Administração Financeira do Governo Federal |
| SIAFEM | Sistema Integrado de Administração Financeira Municipal |
| SOF | Secretaria do Orçamento Federal |
| SPSS | Statistical Package for social sciences |
| STN | Secretaria do Tesouro Nacional |
| SUS | Sistema Único de Saúde |
| TCE/PB | Tribunal de Contas do Estado da Paraíba |
| TCU | Tribunal de Contas da União |

SUMÁRIO

| | | |
|-----------|---|-----------|
| 1 | Introdução..... | 11 |
| 1.1 | Objetivos..... | 12 |
| 1.2 | Justificativa..... | 13 |
| 2 | Revisão da Literatura..... | 18 |
| 2.1 | A administração pública..... | 18 |
| 2.1.1 | Município..... | 21 |
| 2.1.1.1 | Autonomia municipal..... | 22 |
| 2.1.2 | Planejamento público..... | 23 |
| 2.1.3 | Controle..... | 26 |
| 2.1.3.1 | Controle governamental..... | 28 |
| 2.1.3.1.1 | Controle interno..... | 29 |
| 2.1.3.1.2 | Controle externo..... | 30 |
| 2.1.3.1.3 | Tribunal de contas..... | 31 |
| 2.1.3.2 | Controle social..... | 33 |
| 2.2 | Contabilidade governamental..... | 37 |
| 2.2.1 | Histórico..... | 38 |
| 2.2.2 | Sistema de informação | 41 |
| 2.2.3 | O funcionamento da contabilidade governamental..... | 44 |
| 2.2.3.1 | Receita pública..... | 45 |
| 2.2.3.2 | Despesa pública..... | 46 |
| 2.2.4 | Accountability..... | 48 |
| 2.2.4.1 | Compreensibilidade da informação contábil..... | 50 |
| 2.2.5 | Evidenciação..... | 51 |
| 2.2.5.1 | Evidenciação na contabilidade governamental..... | 53 |
| 2.3 | SAGRES..... | 59 |
| 2.3.1 | Histórico..... | 59 |
| 2.3.2 | Desenvolvimento do SAGRES..... | 59 |
| 2.3.2.1 | Projeto..... | 60 |
| 2.3.2.2 | Inter-relacionamento entre os módulos do SAGRES | 61 |
| 2.3.3 | O módulo on-line do SAGRES..... | 64 |
| 2.3.3.1 | Funcionalidades..... | 65 |
| 3 | Metodologia da Pesquisa..... | 67 |
| 3.1 | Tipologia da pesquisa..... | 67 |
| 3.2 | Universo e amostra..... | 68 |
| 3.3 | Seleção dos sujeitos..... | 71 |
| 3.4 | Técnica de coleta de dados..... | 72 |
| 3.5 | Tratamento estatístico dos dados..... | 73 |
| 4 | Apresentação e Discussão dos Resultados | 74 |

| | | |
|----------|---|------------|
| 4.1 | Composição dos respondentes..... | 78 |
| 4.2 | Opinião dos respondentes..... | 84 |
| 4.3 | Análise das formas de utilização da informação contábil..... | 92 |
| 4.3.1 | Conteúdo disponibilizado pelos sistemas de informação contábil..... | 93 |
| 4.3.2 | Capacidade de compreensão dos usuários da informação contábil..... | 95 |
| 4.3.3 | Utilização da internet no exercício do controle social..... | 98 |
| 5 | Conclusão..... | 102 |
| 5.1 | Limitações e sugestões | 103 |
| 6 | Referências bibliograficas..... | 104 |
| | Apêndice | 108 |
| | Apêndice A | 109 |
| | Apêndice B | 113 |
| | Apêndice C | 114 |
| | Apêndice D | 115 |
| | Apêndice E | 117 |
| | Apêndice F | 119 |

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, estamos vivendo na chamada sociedade da informação, que está modificando o comportamento tanto das pessoas como das organizações. Nas Administrações Públicas, em particular, esta modificação também é impactada, segundo Ribeiro Filho (2001), pelo processo de globalização, que evidencia ineficiências e desperdícios da Gestão Pública, pelo esgotamento do modelo de estado provedor em larga escala e sua conseqüente redefinição de papel, além da recente estabilização da nossa moeda, recolocando o conceito de valor e unidade de conta.

Nas Administrações Públicas, uma importante diretriz foi introduzida no ordenamento jurídico através da Constituição Federal de 1988, estabelecendo o princípio de economicidade das ações de ordenar despesa pública.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988, p. 19)

Este mandamento Constitucional tem sentido prático e objetivo na análise das Prestações de Contas através das contribuições dos sistemas de informações disponibilizados às entidades públicas, a exemplo do Sistema Integrado de Administração Financeira Municipal - SIAFEM e Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES.

Neste entendimento, tem-se que uma das principais funções de um sistema de contabilidade é subsidiar os seus usuários na tomada de decisão, entretanto, na Contabilidade Governamental, estruturada com base na Lei 4.320/64, Ribeiro Filho (2001) observou que os resultados apurados com base nos relatórios financeiros - atualmente elaborados a partir dos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais - não permitem uma inferência sobre a produtividade das alocações da despesa orçamentária, porque não se apura uma linha de resultado que possa ser utilizada com medida do desempenho global.

Contudo, tem-se que, segundo Iudícibus (2000), o objetivo principal da contabilidade é fornecer informação relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. No caso da Contabilidade Governamental, o seu principal usuário externo - que é o cidadão - tem que realizar, compulsoriamente, a cada quatro anos, um julgamento sobre a conduta do gestor público.

A Contabilidade Governamental brasileira está regulamentada na Lei 4.320/64, que adotou um sistema subdividido em sistema orçamentário, financeiro, patrimonial e de

compensação. Os demonstrativos gerados por esse sistema contêm dados sobre a gestão governamental que possibilitam um controle formal da execução orçamentária, financeira e patrimonial sem, no entanto, incluírem informações que subsidiem os usuários externos a exercerem um controle social adequado dos resultados alcançados.

Mawad (2001) relata que, desde sua origem, os demonstrativos evidenciados na Contabilidade Governamental estão associados aos sistemas de controle, sendo uma ferramenta que divulga o resultado financeiro do Poder Público objetivando a sua análise nos seus aspectos formais e materiais, por órgãos de controle qualificados.

Os sistemas de controle têm a finalidade de exercer o direito público subjetivo de fiscalização, aferição da *res pública*, que é o entendimento de controle adotado nesta dissertação. Neste contexto, o controle realizado pela sociedade refere-se à fiscalização da Administração Pública que é exercido com a participação dos cidadãos ou instituição não vinculada à estrutura formal da entidade governamental ou através de seus representantes eleitos periodicamente.

Silva (1996) apresenta a questão do controle no Setor Público enfatizando as fragilidades da Contabilidade Governamental, que ainda não é capaz de dar respostas adequadas às demandas dos seus principais usuários seja porque está fortemente ligada ao princípio da legalidade, seja por desinteresse dos dirigentes em estabelecer procedimentos modernos, voltados para a divulgação de todas as informações relevantes que possam influenciar uma decisão por parte do interessado na entidade. Chega-se, então, ao seguinte problema de pesquisa:

Como as informações disponibilizadas pela contabilidade Governamental são utilizadas no exercício do controle social do processo de gestão pública municipal?

1.1 OBJETIVOS

Diante do ambiente que se desenha, o objetivo geral deste trabalho é analisar as formas de utilização da informação contábil na gestão pública dos municípios paraibanos com mais de 50.000 habitantes e suas implicações para o controle social exercido pelos vereadores e conselheiros municipais.

Secundariamente, pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar a Administração Pública, a evolução histórica do Município como ente da Federação, as formas de exercer o controle da gestão pública municipal evidenciando o controle social realizado pelo Poder Legislativo e pelos Conselhos Municipais;
- Discorrer sobre a Contabilidade Governamental com ênfase no seu objetivo, usuários, exercício da *accountability* e formas de evidenciação (*disclosure*);

- Descrever a estrutura do SAGRES, com destaque para o módulo que disponibiliza as informações na *internet*;
- Propor alternativas de interação e intercâmbio entre o controle externo do TCE-PB e o controle social, objetivando tornar este controle mais eficaz.

Com esses objetivos, espera-se contribuir para o desenvolvimento do espírito crítico na área da Contabilidade Governamental e, de certa forma, proporcionar uma discussão a respeito de controle social no setor público brasileiro.

1.2 JUSTIFICATIVA

Com a redemocratização do Brasil, tem crescido, nos últimos anos, o interesse da sociedade em compreender a gestão dos recursos públicos pelo Estado. Este interesse ficou evidenciado na Constituição Federal do Brasil – CF de 1988, a chamada constituição cidadã, que estabelece, nos termos do Art. 31, § 3º, que a prestação de contas anual dos municípios ficará, durante sessenta dias, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. Deste modo, depreende-se que a Contabilidade Governamental é o meio pelo qual este direito é exercido, sendo da entidade a responsabilidade de realizar esta comunicação.

Os recentes escândalos acerca da forma de gerenciar os recursos públicos, tais como: “uso de cartões corporativos” na esfera Federal, “caso FAC” na esfera Estadual e “Viaduto Sonrisal” na esfera Municipal são exemplos recentes de que a sociedade, através da imprensa, tomou conhecimento e demonstrou interesse em compreender como a gestão dos recursos públicos, nestes casos, foi processada e evidenciada para o exercício do controle.

Este entendimento é corroborado por Mawad (2001) que relata a demanda crescente por participação e informação no processo de resgate da cidadania no Brasil. A sociedade passa a cobrar resultados e parcimônia na utilização dos recursos. Nesse contexto, o sistema de Contabilidade Governamental exerce um papel fundamental como responsável por divulgar à sociedade os resultados da gestão de recursos públicos.

Recentemente, tem sido divulgado que a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF constitui um marco para a Administração Pública brasileira, inclusive para a história da contabilidade, pois, nos termos do seu Art. 1º, § 1º, temos:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas [...] (BRASIL, 2000, p. 1).

Corroborando com este entendimento, Mawad (2001) destaca a importância da LRF na busca da informação relevante ao cidadão, pois coloca como um dos seus pilares a transparência da gestão pública e a necessidade de consolidação e divulgação das contas do setor público. Além disso, a LRF definiu a forma e periodicidade de apresentação de relatórios orçamentários e fiscais, incluindo também os anexos de metas e riscos fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentária.

Neste contexto, tem-se que a sociedade e os gestores públicos precisam das informações geradas pela Contabilidade Governamental. Seus registros e demonstrativos - itens essenciais das prestações de contas - devem ser elaborados para facilitar o acompanhamento do processo orçamentário, do fluxo financeiro e das modificações patrimoniais do setor público por parte dos usuários internos e externos.

A prestação de contas é exigida no parágrafo único do Art. 70 da Constituição Federal que estabelece:

Art. 70. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988, p. 19)

Exigir a prestação de contas de quem tem a obrigação de prestá-las é o cerne da *accountability*. Como bem destaca Campos (1990), tem sido comum fazer a associação dela com o dever de todo administrador de responder por um compromisso assumido. Isso quer dizer que *accountability* corresponde ao dever ético e legal do gestor público de prestar contas do destino dado aos recursos públicos sob sua guarda e responsabilidade.

Já Mawad (2001), apresenta *accountability* como algo próximo ao conceito de responsabilidade objetiva, ou seja, responsabilidade do gestor público perante a sociedade e enfatiza que quanto mais avançado o Estado Democrático, maior o interesse por *accountability*.

Sobre *accountability*, Athayde (2002, p. 25) acrescenta a seguinte afirmação: “o verdadeiro exercício da *accountability* está associado com a relação de distância entre o ente governamental e o cidadão, já que a proximidade poderá proporcionar maior controle comunitário sobre a Administração Pública”.

Logo, observa-se a importância da utilização da Contabilidade Governamental para as Administrações Públicas e, sobretudo, para os Municípios que, de acordo com Slomski (2003), vive seu ápice no que tange à autonomia federativa, o que lhe impõe uma maior responsabilidade na realização de uma boa gestão para consolidar esta conquista.

Na realidade, dos três entes que compõem a nossa Federação, quais sejam, União, Estado e Município, foi este último que com a edição da constituição de 1988 e suas alterações,

sobretudo as de descentralização da educação e saúde, ficou responsável pela implantação, no seu território, das políticas públicas do Governo Federal nestas áreas.

Verifica-se ainda que os Municípios foram os maiores beneficiários do processo de descentralização tributária. Estudo de Afonso et al. (1998), publicado na revista do BNDES, indica que, entre 1988 e 1997, a receita tributária municipal cresceu em ritmo mais acelerado do que a das demais esferas de governo. As receitas próprias de arrecadação tributária dos Municípios cresceram 190,1%, enquanto que as dos Estados cresceram 65,5% e as da União 44,1%.

Atualmente, observa-se que não há uma preocupação em melhor demonstrar o resultado econômico de uma gestão governamental. Isto é reforçado neste momento em que a sociedade passa a exigir mais da Administração Pública, principalmente no que se refere às questões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, pois, como bem salienta Silva (2002, p. 17):

A Contabilidade Governamental, para ter a importância que a sociedade exige, precisa romper com o paradigma da aderência do fato contábil a sua conformidade com a lei, pois a importância da evidenciação está exatamente no registro dos fatos, segundo sua ocorrência econômica ou de custos sobre o patrimônio público.

Além dos pontos elencados acima, temos em curso uma mudança de paradigma administrativo na gestão pública, que é evidenciado por Rezende (2001) quando trata da remoção das barreiras à modernização e à eficiência da Administração Pública, destacando a substituição do rigor formal, da simetria dos sistemas de controle e das normas de gerenciamento por normas flexíveis e diferenciadas, com foco nos resultados.

Nesta linha, a Administração Pública Federal vem descentralizando suas ações, principalmente as da área social, com o objetivo de potencializar o seu resultado. Entre as diversas opções de parceiros para realizar esta ação, o Município foi escolhido como executante preferencial em sua jurisdição por ser a entidade pública mais próxima do cidadão, sendo o seu controle social mais efetivo.

Tal mudança está evidenciando a necessidade de o Município utilizar o seu sistema de contabilidade para realizar uma gestão responsável e possibilitar o controle social de suas ações.

Athayde (2002) verificou em sua dissertação que a Contabilidade Pública Municipal apresenta uma carência na divulgação de informações aos usuários externos, sobretudo no tocante ao seu objetivo de bem informar. Esta verificação está correlacionada com a dificuldade de assimilação da linguagem da Contabilidade Governamental. Inexiste, deste modo, uma boa comunicação para a sociedade; sociedade esta que, como foi relatado anteriormente, é “convidada”, compulsoriamente, a julgar a gestão do agente público.

Observando a importância social do tema, foi realizada uma consulta ao site da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, <www.capes.gov.br>, em 09 de janeiro de 2007, com objetivo de verificar a existência de tese e dissertações nesta linha de pesquisa. Constatou-se que, de 268.170 teses e dissertações apresentadas nos programas de pós-graduação do país entre 1987 e 2004, disponíveis para consulta, apenas 1.172 são listadas, quando se utiliza como critério o assunto Contabilidade, o que representa apenas 0,44% das teses e dissertações.

Aprimorando esta consulta, observa-se que quando colocamos como critério o assunto Contabilidade Governamental e Contabilidade Pública, têm-se respectivamente 35 e 204 teses e dissertações, sendo importante destacar que em uma análise mais apurada dos resumos apresentados, verificou-se que 65 das teses e dissertações listadas, na realidade, não tratam da Contabilidade Pública.

Aperfeiçoando a pesquisa, procurando encontrar teses e dissertações na mesma linha do presente trabalho, foi colocado como critério os assuntos “Contabilidade Governamental. Controle Social. Municípios” e “Contabilidade Pública. Controle Social. Municípios”, sendo encontrados apenas dois registros. O Primeiro deles foi o de Ana Maria Moretin, cujo título é *Uma contribuição à identificação e análise dos instrumentos de gestão pública - um estudo de caso*, que foi apresentado em 01/11/2002, sendo o seu objetivo principal o de contribuir com uma análise sobre a utilização eficaz dos instrumentos de planejamento no setor público. O segundo, de José Wellington Marinho de Aragão, tem como título *Os conselhos municipais do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e Valorização do Magistério - FUNDEF¹: gestão democrática e controle social*. Este foi apresentado em 01/06/2003 e o seu objetivo foi apresentar uma análise tanto do processo institucional de criação, instalação e funcionamento dos conselhos municipais de acompanhamento e controle social do FUNDEF, como também, examinar a visão dos conselheiros sobre si mesmos e com referência ao processo acima mencionado.

Já se o critério a ser colocado for “*accountability* e controle social Municípios”, encontra-se um registro, de Marcelo Alexandre de Vasconcelos, intitulado *O programa bolsa escola federal: um estudo de caso do conselho de acompanhamento e controle social do Município de Pesqueira – PE*, trabalho apresentado em 01/03/2003, com foco no processo de reforma do estado e a inserção dos *stakeholders*, verificando também o nível de participação dos agentes sociais no que concerne às questões das “coisas públicas” através do *accountability*, ou seja, do controle social.

Este estudo está estruturado em quatro capítulos com o objetivo de proporcionar uma melhor compreensão. Ao final, encontram-se as referências e o apêndice.

No primeiro capítulo - Introdução - foi relatada a relevância e importância do estudo, caracterizando o problema e definindo os objetivos gerais e específicos.

¹ Fundo com vigência até 2006 sendo substituído pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação Básica – FUNDEB.

O segundo - Revisão da Literatura - apresenta as principais contribuições sobre o tema, sendo estruturado em três seções: Administração pública com ênfase no Município, o planejamento governamental e o exercício do controle; Contabilidade Governamental, destacando o sistema de informação contábil, seu funcionamento, compreensibilidade e as principais formas de evidenciação e finaliza com uma seção que descreve uma ferramenta disponibilizada na internet para auxiliar no exercício do controle social, o SAGRES.

O terceiro capítulo - Metodologia da pesquisa - descreve a forma como a pesquisa foi realizada, caracteriza a amostra e apresenta a técnica de coleta e tratamento estatístico dos dados.

No último capítulo - Conclusão - é apresentado o resultado da pesquisa, no qual procurou-se responder a questão que foi considerada objeto desta pesquisa, além de relacionar as limitações e sugestões para futuras pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A estrutura do Estado, na maioria dos países ocidentais, é influenciada pela evolução histórica que tem como marco divisor as Revoluções Inglesa (1666), Americana (1776) e Francesa (1789) que ocorreram nos séculos XVII e XVIII. Antes desse período, os governos eram caracterizados por sistemas monárquicos, nos quais o poder do Rei era absoluto e divino. Nesses regimes, as ações do Estado visavam atender as necessidades da nobreza, ficando o restante da população sem direitos e garantias mínimas de sobrevivência.

Nessas revoluções, destacam-se algumas transformações importantes, tais como: a compreensão de que todo homem é possuidor de direitos; o estabelecimento de um leque de necessidades do povo como fim da ação do Estado; as nações passam a ser regidas pelas leis que devem expressar a vontade do seu povo e o Estado deve ter o seu Poder repartido entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. Moraes (2003) apresenta a gênese desta repartição que é “A repartição dos poderes foi esboçada pela primeira vez por Aristóteles, na obra Política, detalhada, posteriormente por John Locke e, finalmente, consagrada por Montesquieu na obra O espírito das leis”.

Um marco nestas transformações foi, segundo Odália (2003), a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão² de 26 de agosto de 1789, que expressava em seus artigos que:

- Os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos;
- a finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem que são: a liberdade, a prosperidade, a segurança e a resistência à opressão;
- todos os cidadãos têm o direito de verificar, por eles mesmos ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de acompanhar-lhe o emprego, de lhe determinar a quita, a cobrança e a duração.

Desta forma, percebe-se que a relação existente entre o Estado e a Sociedade passa a ser regulada pelo Estado de Direito. Odália (2003) afirma que esta nova relação subordina o direito da nação ao direito do cidadão compreendendo o Estado não como um fim em si mesmo, mas com a finalidade de assegurar os direitos de todo cidadão.

² Declaração na íntegra existente no site: < <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/dec1793.htm> >. (acesso em: 22 Jan. 2007).

No âmbito da Ciência Política, existem inúmeras discussões sobre a definição de Estado e seu relacionamento com a sociedade. Como não faz parte deste estudo discutir em profundidade este tema, apresentam-se apenas alguns conceitos para embasar a pesquisa.

O Estado é constituído, segundo Meireles (2002), de três elementos originários e indissociáveis: Povo, território e governo soberano. Povo é o componente humano do Estado; Território, a sua base física; Governo soberano, o elemento condutor do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação.

Outro ponto importante é o do desdobramento das funções do Estado. Segundo Di Pietro (2005), embora seja uno, indivisível e indelegável, o Poder Estatal desdobra-se em três funções: legislativa, executiva e jurisdicional. A primeira estabelece regras gerais e abstratas, denominadas leis; as duas outras aplicam as leis ao caso concreto: a função jurisdicional, mediante a solução de conflitos de interesses e aplicação coativa da lei quando as partes não o façam espontaneamente; a função executiva, mediante atos voltados para a realização dos fins estatais, de satisfação das necessidades coletivas.

Esta dissertação é centrada no exercício do controle da função executiva do Estado que é a sua função administrativa. Mello (apud DI PIETRO 2005) informa que a função administrativa abrange a atividade superior de planejar, dirigir e comandar, bem como a atividade subordinada de executar.

A história recente da evolução da Administração Pública no Brasil é marcada por um período patrimonialista³, compreendendo o período imperial até o final da denominada República Velha (1889-1930). Este período teve como características o personalismo e a falta de distinção entre o que era bem privado e o que era público.

O final deste período é marcado pelo surgimento do Estado Liberal e da Administração Pública Burocrática, sendo a burocracia entendida como uma instituição administrativa que usa como instrumento para combater o nepotismo e a corrupção - dois traços inerentes à Administração patrimonialista - os princípios de um serviço público profissional e de um sistema administrativo impessoal, formal e racional. (PEREIRA, 1997)

Esta situação perdurou até o surgimento do modelo de Estado de Bem-Estar (Welfare State) europeu do final do segundo quartil do século XX. Embora os países europeus adotem o regime capitalista, este modelo está embasado na égide da cidadania e do pleno emprego e na centralidade da regulação econômica no mercado - e não no Estado. Esta centralidade caracteriza a orientação neoliberal, trazendo alterações substantivas e específicas aos processos de regulação social, sobretudo nos países emergentes a exemplo do Brasil, onde este processo é denominado de regulação social tardia. (SPOSATI, 2002)

Atualmente, a Administração Pública brasileira busca, segundo Motta (1999), o chamado "Estado de Bem-Estar Social". No alcance deste objetivo, o Estado vivencia uma dicotomia – dilatação e autolimitação dos poderes administrativos.

³ Forma de gestão de recursos públicos em que o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano. Definição constante do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (1995, p. 20).

Nesta busca, segundo Granjeiro (2003), a Administração Pública optou pela autolimitação, situando a decisão pública próxima ao local da ação, evitando o seu crescimento desordenado. Esta forma de ação está embasada na Constituição de 1988, especificamente na Emenda Constitucional nº 19 de 1998 que, segundo o citado autor, redefiniu o papel do Estado, deixando este de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social, pela via da produção de bens e serviços, para fortalecer-se na função de promotor e regulador desse desenvolvimento.

O Brasil foi compelido a realizar esta mudança constitucional, pois, segundo Nunes (1998), a partir dos anos 80, com a intensificação da crise fiscal e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar sua política econômica, particularmente no que se refere à contenção de despesas.

Trilhando ainda sob estas idéias, Santana (2002) afirma que a Emenda Constitucional nº 19 de 1998 foi implementada após uma ampla discussão introduzida em 1995 pelo então Ministro Bresser Pereira, alinhando a nossa Administração Pública ao modelo neoliberal que procurou conter a crise fiscal gerada pelo Estado empresário e de bem-estar social.

Paralelamente à mudança de um modelo burocrático para um modelo gerencial, percebe-se uma conscientização cada vez maior da população para com o controle da Administração Pública. A forma de representação popular já não atende mais às necessidades da sociedade. Assim, o Estado inicia um processo de busca de alternativas de participação popular não apenas por meio de seus representantes, mas também diretamente. A Constituição de 1988 e a legislação infraconstitucional regulamentaram mecanismos para que o cidadão possa exercer o controle de forma mais efetiva. Como exemplos destes mecanismos têm-se: os orçamentos participativos, as audiências públicas nos processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, a divulgação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária - REO e Relatório de Gestão Fiscal - RGF e a criação dos conselhos municipais.

Finalmente, é importante destacar os Princípios Constitucionais que devem direcionar as ações da Administração Pública, são eles: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Economicidade. O primeiro é a base do Estado de Direito e expressa que a Administração Pública só deve fazer o que a lei permite. O segundo, denominado de Impessoalidade, objetiva dar primazia ao interesse público. O da Moralidade estabelece que nas ações da Administração Pública devem estar presentes os elementos ético e moral. No princípio da Publicidade a regra é, sob pena de invalidade, a divulgação oficial dos atos administrativos. O último, da Economicidade, representa a mudança de uma Administração Pública burocrática para uma gerencial, com ênfase nos resultados.

Concluída a apresentação da evolução da Administração Pública até a atual busca do chamado "Estado de Bem-Estar Social" apresenta-se a seguir a origem e importância do município que faz parte do objetivo desta pesquisa.

2.1.1 Município

A doutrina, ao situar sua origem, remonta ao município romano ou *municipium*, que, na realidade, já é uma fase posterior das aldeias e cidades do período neolítico. Nas primeiras, havia igualdade social - todas as moradias eram aproximadamente do mesmo tamanho e importância. Tais aglomerados, todavia, não eram suficientes para criar civilização. Já as cidades possuíam diferença de classes sociais e edificações diferenciadas que originaram a civilização⁴.

Grouzet (1993) relata que em todo o mundo antigo, a evolução do Estado produziu dois modelos de cidades, sendo o primeiro subordinado a um governo central, tais como o *nomos*, no Egito antigo, e o outro independente, a exemplo da *polis*, na Grécia.

Tal situação perdurou até o período republicano de Roma quando, de acordo com Costa (2000), foram instituídas assembleias com poderes para a aprovação de estatuto e eleição de magistrados para um Conselho Municipal, denominado de *Cúria*, composta por cem centuriões eleitos por homens livres e tinha entre suas atribuições elaborar as leis locais.

Com a queda do Império Romano, resultante das invasões bárbaras, o continente Europeu vivenciou o denominado período feudal, com o enfraquecimento das cidades. Esta situação perdurou até o final da idade média, quando a estrutura feudal entrou em decadência em decorrência do fortalecimento da burguesia e em consequência das cidades. Segundo Costa (2000), as cidades foram paulatinamente conquistando sua independência dos senhores feudais, passando a ser administradas por cortes ou assembleias. Assim, surgiram as comunas na França e as cidades livres na Alemanha. Posteriormente, estas cidades foram agrupadas, formando um Estado Nacional governado por um rei que as protegia contra o poder dos senhores feudais.

No Brasil, segundo Ferreira (1996), foi por obra de Martins Afonso de Souza que surgiram as duas primeiras vilas, denominadas de vila de São Vicente e Piratininga. O governo local era exercido por um Conselho, composto de vereadores, um procurador, juízes ordinários e outros, que eram eleitos nos termos das Ordenações de Portugal. Neste período não havia a divisão de poderes em legislativo, executivo e judiciário, o que só foi disseminado com a revolução francesa.

Esta evolução foi consolidando a importância do Município até que a nossa atual Constituição Federal, nos Art. 1º e 18, transcritos abaixo, realizou uma inovação no cenário político mundial ao classificar o Município como entidade federativa de terceiro grau do nosso sistema político.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito...

⁴ Enciclopédia Barsa, São Paulo: Editoração da Enciclopédia Britânica do Brasil, 1982, v. 12, p. 500.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988, p.5 e 9)

Easton (apud BRASILEIRO 1973) caracteriza um sistema político por receber insumos do meio social que são processados, gerando produtos e serviços direcionados à própria sociedade. Os insumos são classificados em demandas, que correspondem às reivindicações de setores da sociedade, e apoios, que dizem respeito aos recursos humanos, financeiros e políticos disponibilizados pela própria sociedade para atender as suas demandas.

2.1.1.1 Autonomia municipal

A autonomia municipal evidencia-se sob os aspectos político, administrativo, normativo e financeiro.

A autonomia política ficou expressa na nossa Constituição, no Art. 29, que estabeleceu entre outras coisas a autonomia para eleger seu governante e os representantes do legislativo mirim, além da liberdade de se auto-organizar, por meio de uma Lei Orgânica, o que antes desta constituição era competência das Assembléias Legislativas Estaduais.

A administrativa é evidente na instituição, regulamentação e operação dos serviços públicos municipais, no ordenamento urbanístico do seu território e na concessão e permissão dos serviços de utilidade pública.

A normativa decorre do poder de autolegislação, estabelecido no Art. 30 da Constituição Federal, que autoriza o município a aprovar suas próprias leis, decretos e resoluções que tratem de assuntos de interesse local e, em alguns casos, visa suprir as peculiaridades locais da legislação federal e estadual.

Por fim, a autonomia financeira revela-se de grande importância para o Município, pois pouco efeito teriam as autonomias anteriormente relacionadas se o Município dependesse financeiramente dos entes Estaduais e Federais para exercê-las. Esta autonomia financeira concretizou-se com a ampliação do rol de impostos da competência municipal e o aumento do percentual de recursos obrigatoriamente transferidos. Estas medidas evidenciam a tendência da Administração Pública de dotar o ente da federação mais próximo do cidadão dos meios necessários para processar os insumos (demandas e apoios) gerando os produtos e prestando os serviços necessários à satisfação do cidadão.

A seguir apresenta-se planejamento público que é a forma como a administração pública realiza sua autonomia financeira.

2.1.2 Planejamento público

Como evidenciado no início deste tópico, a Administração Pública está vivenciando mudanças de natureza organizacional, com descentralização e delegação de suas ações administrativas, orientando-as para os resultados desejados; assim como, com a evolução de um modelo burocrático tradicional de Administração Pública, voltada para evitar a corrupção, que dificultava a efetiva obtenção dos resultados almejados, passando para um modelo de gestão pública com as características precedentemente citadas, cuja principal finalidade é o bem-estar social. Sob esse enfoque, o planejamento público é peça fundamental para o exercício eficaz do controle.

Alinhado a todo este arcabouço surge a Lei de Responsabilidade Fiscal, em 04 de maio de 2000, estabelecendo mecanismos norteadores para fomentar grandes avanços na política de planejamento brasileira, inserindo no seu texto o elo entre orçamento, programação financeira e fluxo de caixa, além de instrumento de acompanhamento, avaliação e ajuste do que foi planejado e orçado, evidenciando assim novas visões sobre como controlar os gastos públicos em nível de União, Estados e Municípios.

Grande parte das administrações públicas dedica um tempo considerável ao planejamento das ações futuras a serem executadas. De acordo com Antony e Govindarajan (2002), o processo de planejamento considera os objetivos e as estratégias eleitas e procura desenvolver programas para o cumprimento eficiente e eficaz das metas pré-estabelecidas. A administração, quando realiza isso, apresenta um determinado conjunto de ações como ponto de referência na prática gerencial. Dentre as funções administrativas idealizadas pelos clássicos, planejar é aquela que inicia o processo administrativo.

Assim, planejar significa traçar o programa de ação buscando delinear as ações futuras que levarão a organização, a evitar situações de hesitação, falsas manobras e mudanças intempestivas de orientação na busca de seus objetivos. Dessa forma, como afirmam Barreto e Estrada (2003), um bom planejamento, por si só, não garante o sucesso da organização. Porém, um planejamento mal feito certamente leva à ineficácia das ações organizacionais e, por consequência, ao fracasso.

Várias são as ferramentas de planejamento. Uma das principais é o orçamento que, segundo Kaplan e Norton (2000), é visto por muitas organizações como um processo reducionista, pelo fato de todos estarem negociando números mais baixos. Além disso, o orçamento tende a ser utilizado como item de controle, fazendo com que a atenção gerencial se volte para metas financeiras ou para objetivos de curto prazo. O orçamento, embora limitado, atualmente vem servindo à grande maioria das organizações públicas e privadas.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 estabelece como peças formais de planejamento governamental as seguintes, em escala hierárquica.

- Lei do Plano Plurianual - PPA;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO;

- Lei do Orçamento Anual - LOA.

A primeira Lei estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada para os quatro anos subsequentes ao de sua aprovação.

Já a LDO representa o elo do PPA com a LOA, sendo a peça do planejamento que mais foi aperfeiçoada pela LRF. A LDO é composta de: metas e prioridades da administração, alterações na legislação tributária, política de aplicação das agências oficiais de fomento, autorização para concessão ou aumento de qualquer vantagem remuneratória, criação ou alteração de estrutura de carreira, admissão de pessoal e demais orientações para a elaboração da LOA, além dos anexos de metas fiscais e de riscos fiscais, critérios para limitação de empenho⁵, regras para avaliar a eficiência das ações e condições para transferência voluntária, entre outros atributos introduzidos pela LRF.

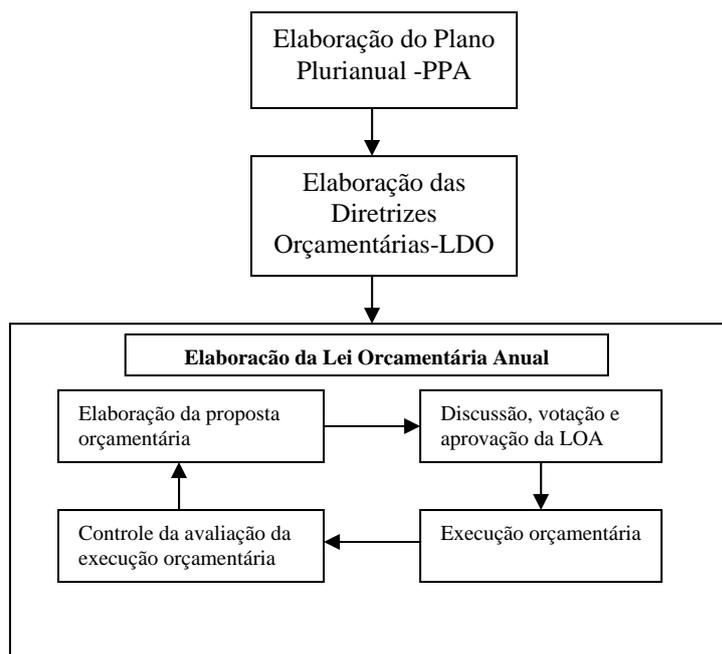
Piscitelli et al. (2002) corroboram comentando que a LDO foi a maior novidade do processo orçamentário trazido pela nossa Constituição Federal, acrescentando que “funciona como ‘ponte’ entre o plano e o orçamento”.

A LOA quantifica os programas de governo existentes no PPA que foram priorizados pela LDO. Kohama (2000) evidencia que a LOA contém o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social em uma só Lei. Salienta também que a lei do orçamento é um instrumento utilizado para a consequente materialização dos objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da sociedade.

Sendo assim, pode-se verificar que foram necessários vários anos para que as peças formais do planejamento público fossem normatizadas. De acordo com Quadros (2001), estas peças possuem um encadeamento harmônico com o objetivo de garantir que as ações do ente público sejam desenvolvidas a partir de um plano de governo a longo, médio e curto prazo.

Pode-se, então, ilustrar, para efeito de entendimento e de forma simplificada, o processo de planejamento público da seguinte forma:

⁵ Consiste na vedação de realizar algumas despesas, caso a receita não alcance o previsto. Este mecanismo é semelhante ao existente no Budget Enforcement Act (BEA), dos Estados Unidos, com a denominação de sequestration.



Fonte: Adaptado de Giacomoni (2003).

Figura 01 – Processo de planejamento público

O planejamento permite estabelecer as diretrizes e os objetivos a serem alcançados pelo governo. Planejamento pode ser dividido em Estratégico e Planejamento Operacional.

O Planejamento Estratégico diz respeito às diretrizes e interações que relaciona o presente com futuro da organização e tem por objetivo harmonizar as ações planejadas em direção a uma estrutura idealizada. Nas entidades públicas, o planejamento estratégico é formalmente materializado através da Lei do Plano Plurianual - PPA.

Quanto ao Planejamento Operacional, este se refere às diretrizes e interações presentes que, com base na situação atual e tendo em vista os recursos disponíveis, procura maximizar os resultados no período, tendo como propósito medir a eficiência de cada unidade administrativa e, globalmente, do governo. Nas entidades públicas, este planejamento detalha as diretrizes e interações do PPA observando a conjuntura política, técnica e financeira, sendo concretizado na LDO e na LOA.

Em 2000, foi sancionada a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF que representou um marco no planejamento público ao estabelecer no seu Art. 1º § 1º que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária,

operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL 2000, p. 1)

Nascimento et al. (2001) sintetizam o conceito de responsabilidade fiscal desta Lei em quatro princípios:

- Equilíbrio - não gastar mais do que se arrecada;
- Planejamento - planejar para executar;
- Transparência - prestar contas e informar à sociedade;
- Participação - governar com o cidadão;

Com o advento da LRF, o governo ficou com o dever de ser transparente no planejamento e na execução da gestão fiscal, o que para a comunidade foi positivo, valendo ressaltar que os instrumentos de planejamento da ação governamental já estavam previstos na legislação brasileira. Apesar disso, sua aplicação prática, com raras exceções, deixa a desejar em todos os níveis de governos. O dirigente público, de um lado, não vem usando com critérios e seriedade os instrumentos de planejamento e, de outro, os representantes da sociedade parecem desconhecer seus fundamentos.

Apresentada a estrutura de planejamento governamental atualmente vigente, expõe-se a seguir as formas de controle da administração pública que faz uso do planejamento governamental.

2.1.3 Controle

Inicialmente, é importante traçar conceitos sobre o que vem a ser controle. A primeira impressão que se tem sobre este tema é geralmente negativa, sendo relacionado com restrição, coerção, delimitação, inibição e manipulação. Entretanto, o significado de controle abrange várias conotações, entre elas citam-se:

O controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. (DI PIETRO, 2005, p. 637)

Controle, em termo de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro (MEIRELLES, 2002, p.632).

Pode-se também visualizar o controle como parte do ciclo PDCA que, segundo Carr e Littman (2002), é o que há de mais importante em uma gestão, sendo um método gerencial que é composto de quatro fases básicas:

- Planejamento (plano de ação detalhado incluindo meta e métodos e o estabelecimento de padrões);
- execução (após a educação e treinamento, são executadas as tarefas conforme planejado, e são coletados os dados);
- verificação (comparação dos dados coletados na execução com o esperado do planejamento);
- atuação corretiva (realizadas as correções necessárias e bloqueadas as causas fundamentais de um problema, a solução é então liberada para padronização e treinamento). Quando este ciclo é utilizado para atingir metas padrão ou para manter os resultados num certo nível desejado, denomina-se SDCA.

Deste modo, observa-se que exercer o controle, na nova visão de uma Administração Pública Gerencial voltada para resultados pressupõe a existência de um planejamento com objetivos preestabelecidos, sendo uma das missões do controle checar o resultado alcançado e identificar as causas de uma possível divergência com as peças formais deste planejamento.

Este Controle, no caso dos Municípios, pode ser legislativo, judiciário ou administrativo, dependendo do órgão que o exerce. Nesta dissertação, foi enfatizado o controle da função administrativa executado pelo Poder Executivo.

A classificação do controle pode ser evidenciada sob os seguintes aspectos:

- Quanto ao momento de atuação do controle, Di Pietro (2005) estabelece:
 - Controle prévio (a priori): é quando o controle é exercido de forma preventiva, objetivando impedir que determinado ato seja praticado em desconformidade com o estabelecido. Como exemplo deste controle, tem-se o trabalho que o TCE-PB realiza na análise de editais de concorrência pública, antes da primeira sessão de abertura da licitação.
 - Controle concomitante: este controle ocorre quando se acompanha a atuação administrativa ao longo do processo, objetivando corrigir os rumos tomados por este durante a execução. Como exemplo, tem-se a análise da execução orçamentária através dos balancetes mensais que o TCE-PB exerce mensalmente.
 - Controle posterior (a posteriori): acontece com o objetivo de rever os atos administrativos já praticados, como são os atos de anulação, revogação, aprovação ou homologação e exame pelo TCE-PB das prestações de contas anuais dos gestores municipais paraibanos de recursos públicos.

- Quanto à abrangência do controle, a Teoria neoclássica da administração apresenta, segundo Chiavenato (1997):
 - Controle Estratégico: Aborda a organização como uma totalidade, possuindo uma extensão temporal de longo prazo e com um conteúdo sintético e abrangente;
 - Controle Tático: Visualiza cada unidade da organização separadamente, com uma perspectiva de médio prazo e com um conteúdo detalhado;
 - Controle Operacional: Microorientado para cada tarefa ou operação da organização, possuindo, deste modo, uma extensão de curto prazo e um conteúdo detalhado, específico e analítico.

- Quanto à subordinação do órgão que realiza o controle, Di Pietro (2005) coloca:
 - Controle Interno: Quando o órgão que executa o controle integra a estrutura em que se insere o órgão controlado;
 - Controle Externo: É o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro, como também o controle da administração direta sobre a Indireta.

A adoção do modelo gerencial pela Administração Pública, como foi observado anteriormente, pressupõe um controle por resultados, que pode ser classificado sob os aspectos da legalidade e de mérito, sendo exercido tanto internamente pela própria administração, quanto externamente. Observa-se que apenas o controle governamental, considerando este como o exercido por meio de instituições da estrutura estatal, não é suficiente para esta nova realidade, pois o interesse da sociedade em acompanhar mais de perto a gestão pública tem aumentado. Deste modo, iniciou-se o processo de criação de estruturas que permitissem aos cidadãos exercer o controle sobre a Administração Pública.

Assim, tem-se que a sociedade controla os atos dos agentes públicos através de uma estrutura de controle criada dentro do Estado, denominado de Controle Governamental, e outra fora dele, que é o Controle Social.

O aprimoramento democrático pressupõe uma interação e equilíbrio entre estes dois controles, sendo importante destacar que os mesmos não são concorrentes, mas sim, complementares e ambos fundamentais para assegurar o direcionamento do Estado para o fim a que este foi criado.

2.1.3.1 Controle governamental

Observando o controle dentro de um espectro mais amplo, verifica-se que ele é inerente à própria atividade administrativa. Assim, o controle governamental atua dentro do

processo administrativo, sendo exercido pelo próprio gestor público ou entidade que realize a atividade, pois

Mais do que aguardar uma ação do controle a posteriori, interna ou externa, baseado na avaliação dos resultados alcançados pela sua gestão, deve o administrador público procurar desenvolver mecanismos necessários ao monitoramento, ao acompanhamento e à avaliação dos efeitos produzidos por seus atos operacionais de gestão, com vistas à correção tempestiva daquelas ações que, porventura, conduzam à ação pública a um caminho equivocado ou a um resultado de baixo valor junto à população beneficiária. (GRANJEIRO, 2003, P.399).

Quando o controle ocorre nesta situação, é considerado, segundo a teoria neoclássica organizacional, de controle no nível operacional. Este fato evidencia que, por mais que existam órgãos específicos para o controle da Administração Pública, é indispensável que haja um controle no nível operacional feito pelo próprio gestor público. Este tipo de controle caracteriza-se por ser estritamente formal e centrado na legalidade.

2.1.3.1.1 Controle interno

Outra forma de controle governamental pode ser identificada na Constituição Federal brasileira quando estabelece no seu Artigo 70:

Art. 70. A fiscalização, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988, p.19).

Desta forma, o nosso ordenamento jurídico determina a existência de dois níveis de controle: o controle interno de cada poder e o controle externo exercido pelo Poder Legislativo. No artigo seguinte, a Constituição Federal especifica que o exercício do controle externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União - TCU. No caso dos Municípios Paraibanos, o controle externo é feito por meio das Câmaras Municipais, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

O Controle Interno pode ser entendido como sendo o controle intermediário ou tático na classificação neoclássica organizacional. É importante destacar que a Constituição especifica que deve existir um sistema de controle. Sistema pode ser entendido como um conjunto de partes

inter-relacionadas que interagem entre si para executar um objetivo comum. Esta exigência constitucional explicita a importância do controle dentro da Administração Pública, sobretudo por determinar que este sistema seja implantado também na esfera estadual e municipal.

O controle governamental aglutina o sistema de controle interno de cada Poder e possui suas competências e objetivos expressos no Art. 74 da Constituição Federal da seguinte forma:

Art.74 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento de metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e a eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo Controle Interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária;

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988, p. 20).

Os parágrafos 1º e 2º do artigo citado anteriormente evidenciam a forma de interação do sistema de controle interno com o controle externo, e deste último com o cidadão.

2.1.3.1.2 Controle externo

O controle governamental pode também ser exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas sendo, neste caso, denominado de controle externo. O Art. 71 da Constituição Federal apresenta as competências desse controle externo que são, entre outras, as de apreciar e julgar as contas prestadas pelos administradores públicos, aplicar sanções, assinar prazo para cumprimento de suas decisões e sustar determinados atos dos gestores públicos.

Tem-se que o controle governamental na Administração Pública é exercido por meio dos próprios gestores, diretamente ou por meio da burocracia inerente ao órgão responsável pelo ato administrativo; por órgão específico do sistema de controle interno de cada Poder e pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, sendo denominado de controle externo.

Por fim, contudo não menos importante, tem-se como instituição que colabora com o controle governamental o Ministério Público. A Constituição Federal estabelece em seu Art. 129 as funções institucionais do Ministério Público que são, entre outras:

II - zelar pelo efetivo respeito dos poderes públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia;
III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos;
IX - exercer outras funções que lhe forem conferidas, desde que compatíveis com sua finalidade, sendo-lhe vedada a representação judicial e a consultoria jurídica de entidades públicas. (BRASIL, 1988, p.29).

Atualmente, o Ministério Público, com base no inciso III descrito acima, tem agido de forma a tentar corrigir as ações contrárias ao interesse público e à legalidade, destacando-se, deste modo, como um importante canal de comunicação com a sociedade no sentido de viabilizar o exercício do controle realizado pelo cidadão. Assim, observa-se que esta notoriedade, embora bem vinda, evidencia a necessidade de aprimoramento da interação entre o órgão de controle externo e o cidadão, conforme está previsto no Art. 74 § 2º.

A seguir apresenta-se o órgão técnico que auxilia o exercício do controle externo que é o Tribunal de Contas com ênfase no Tribunal de Contas do Estado da Paraíba sua evolução e atribuições.

2.1.3.1.3 Tribunal de contas

As instituições de fiscalização externa dos gastos públicos existem atualmente em todas as Nações democráticas do mundo. As peculiaridades de cada nação refletem nas características e atribuições de suas instituições, contudo, podemos dividi-las em dois grandes grupos: os Tribunais ou Conselhos de Contas, compostos de um colegiado que auxilia o Poder Legislativo com pareceres técnicos e as Controladorias, compostas de um auditor geral e um corpo de auditores públicos que emitem pareceres técnicos independentes.

No Brasil, foi consagrado o Tribunal de Contas e, segundo Costa (1991), esta instituição somente ganhou base constitucional em 1891, com a proposição de Rui Barbosa. Sua finalidade inicial era liquidar as contas da receita e despesa, verificando sua legalidade antes de serem prestadas ao congresso.

Os Estados, seguindo o exemplo da União, criaram seus Tribunais de Contas, sendo o da Bahia o pioneiro. A Paraíba instituiu o seu em de 31 de agosto de 1970, pela Lei nº 3.627, encaminhada pelo Governador João Agripino Filho, que sucedeu ao Tribunal da Fazenda.

Nos termos da Constituição Federal, os Tribunais de Contas têm jurisdição própria e privativa sobre as pessoas e matérias sujeitas a sua competência. Junto aos Tribunais, atuando de forma independente e autônoma, encontra-se o Ministério Público especializado, cuja função principal é a de promover a defesa da ordem jurídica.

Ao longo de quase trinta e sete anos de existência do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba entende-se ser importante destacar:

- Que em 1973 foi montado todo o trabalho de auditoria e fiscalização do Tribunal e em 1974, realizado o primeiro concurso para provimento do seu quadro técnico;
- o esforço do Tribunal em adequar-se às novas atribuições decorrentes da promulgação da Constituição de 1998 e, posteriormente, da sanção da LRF;
- o desenvolvimento do Sistema de Acompanhamento dos Recursos da Sociedade (SAGRES) que harmoniza, captura e armazena os balancetes entregues mensalmente ao Tribunal de Contas do Estado da Paraíba pelos Municípios;
- o projeto de modernização do sistema de controle externo dos estados e municípios (PROMOEX), que também utiliza recursos do BID na sua execução.

Hoje, as atribuições dos Tribunais de Contas são as apresentadas abaixo, que estão estabelecidas na nossa Constituição Federal, nos Art. 70 a 75:

- Apreciar as contas do chefe do Executivo;
- julgar as contas dos Administradores Públicos e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta;
- apreciar, para fins de registro, a legalidade da contratação de pessoal, concessões de aposentadoria, reforma e revisão;
- realizar auditoria e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas;
- fiscalizar a aplicação de recursos públicos repassados;
- aplicar sanções em caso de irregularidades;
- determinar a adoção de providências para o exato cumprimento da Lei;
- sustar ato impugnado se não atendido;
- representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Além destas atribuições, a LRF, sancionada recentemente, estabelece, no seu Capítulo VIII, seção VI, que o Tribunal deverá fiscalizar a gestão fiscal dos Órgãos e Poderes Públicos de maneira concomitante, objetivando evitar e alertar sobre fatos e medidas adotadas que comprometam as metas e os limites de despesas e endividamentos de cada Órgão ou Poder.

Neste contexto, observa-se que o controle governamental tem procurado formas de interagir com o controle social. Atualmente, existe um grande número de ouvidorias implantadas

nas instituições públicas responsáveis pelo controle. No governo federal, foi criado dentro da estrutura da Controladoria-geral da União, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, a Ouvidoria-geral da União. Esta ouvidoria tem entre suas competências contribuir com a disseminação das formas de participação popular no controle da Administração Pública. Outras instituições como os Tribunais de Contas e o Ministério Público também procuram fomentar o controle social.

Entretanto, a maioria desses canais de comunicação com as instituições do controle governamental é muito formal, dificultando a efetiva integração com o controle social.

2.1.3.2 Controle social

O conceito de controle social que será utilizado neste trabalho refere-se ao controle da Administração Pública que é exercido com a participação da sociedade civil, na forma de pessoa física ou instituição não vinculada à estrutura formal da entidade governamental. É bem verdade que o controle social engloba tanto as instituições da sociedade civil organizada como um cidadão comum que deseja exercer uma cidadania ativa, reivindicando direitos.

A conceituação original do termo controle social tem origem na sociologia e indica, segundo um dicionário de sociologia da internet⁶, o conjunto das sanções positivas e negativas a que uma sociedade recorre para assegurar a conformidade das condutas aos modelos estabelecidos. Neste contexto, o controle social pode ser informal (natural, espontâneo, baseado nas relações pessoais e íntimas que ligam os componentes do grupo) e formal (artificial, organizado, exercido principalmente pelos grupos secundários), no qual as relações são formais e impessoais.

Este entendimento é evidenciado também por Siraque (2005), ao relatar que a grande maioria dos doutrinadores, especialmente os sociólogos, entende o controle social como o poder de dominação e não como o direito público subjetivo de fiscalização, aferição da *res pública*, que é o entendimento de controle adotado nesta dissertação.

O termo controle social entendido na sociologia remete a idéia de coerção social que difere do empregado para a Administração Pública, que está ligado ao exercício da cidadania na busca de direcionar o Estado para o atendimento das necessidades coletivas. Esta relação do indivíduo com a sociedade que é, segundo Naves (2003, p. 563):

A promoção da cidadania depende do poder do Estado de implementar políticas públicas, assegurando a todos os brasileiros o exercício de seus direitos. Compreender o sentido de cidadania significa, assim, entender como se relaciona o indivíduo com o setor público.

⁶ Disponível em: < http://www.prof2000.pt/users/dicsoc/soc_c.html#controle-social >. (acesso em: 22 Jan. 2007)

Com isso, fica evidente que o exercício do controle social implica na decisão e ação do Estado em garantir aos cidadãos o exercício desse controle e, do outro lado, uma sociedade composta por indivíduos incumbidos de seu papel como cidadãos ativos para com o Estado.

Quanto à decisão e ação do Estado, observa-se um conjunto de ações na direção de viabilizar a participação da população. Schier (2002) evidencia que a nossa Constituição vigente foi a primeira a garantir, também na esfera administrativa, a participação dos cidadãos, assegurando a possibilidade de interferirem significativamente na tomada de decisão do poder público, bem como a possibilidade de exercerem o controle dos atos administrativos.

Neste particular, Siraque (2005) diferencia o exercício do controle social da participação popular, indicando que a primeira refere-se ao direito subjetivo de fiscalizar, enquanto a segunda é a forma, especificada no Art. 14 da nossa Constituição, de exercer os direitos políticos através de plebiscito, referendo e iniciativa popular, nos termos de uma lei infraconstitucional.

Já o controle social pode ser exercido através do direito à informação e à ação popular estabelecido no Art. 5º; participação da comunidade na organização das ações da área de saúde, conforme descrito no Art. 198, no seu inciso III e a participação da população nas ações governamentais na área da assistência social, constante no Art. 204, no inciso II.

A legislação infraconstitucional, acompanhando o direcionamento estabelecido na Lei Maior, estabeleceu mecanismos de controle social junto à Administração Pública. Como exemplo, tem-se a valorização da transparência, que ganhou uma seção específica na Lei de Responsabilidade Fiscal nº101/200:

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

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. (grifo nosso) (BRASIL, 2000, p. 17)

Ressalta-se também o Art. 4º da Lei de licitações nº 8.666/1993 que estabelece:

Todos quantos participem de licitação promovida pelos órgãos ou entidades a que se refere o art. 1º (órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal

e Municípios) têm direito público subjetivo à fiel observância do pertinente procedimento estabelecido nesta lei, podendo qualquer cidadão acompanhar o seu desenvolvimento, desde que não interfira de modo a perturbar ou impedir a realização dos trabalhos. (grifo e inclusão da parte referente ao art. 1º nosso) (BRASIL, 1993, p. 1)

O Art. 33 da Lei da Saúde nº 8.080/1990 que enuncia: “Os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) serão depositados em conta especial, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos Conselhos de Saúde”. (grifo nosso) (BRASIL, 1990)

Ou, ainda, o Art. 4º da Lei do FUNDEF nº 9.424/1996, que escreve:

O acompanhamento e o controle social, sobre a repartição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundo, serão exercidos, junto aos respectivos governos no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por Conselhos a serem instituídos em cada esfera no prazo de cento e oitenta dias a contar da vigência desta Lei. (grifo nosso) (BRASIL, 1996, p. 1)

Portanto, nota-se um movimento do Estado em incentivar a participação popular no controle dos programas governamentais, sobretudo daqueles que estão sendo descentralizados pelo governo federal. Esta participação está sendo organizada prioritariamente, segundo o nosso sistema jurídico-administrativo, através de conselhos, com a participação da população diretamente impactada com o programa específico, a exemplo dos conselhos de educação, saúde e assistência social, que possuem a participação dos profissionais da área e da população beneficiada pela execução do programa.

Outro ponto importante é que muitos cidadãos que participam das instituições de controle social não possuem a adequada formação e orientação para o exercício eficaz de suas atribuições. Numa auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União – TCU no Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE com o objetivo de verificar o controle do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE sobre o desempenho do programa quanto à eficácia e efetividade, o Tribunal constatou, entre outras coisas, os seguintes pontos em sua Decisão Plenária de nº 596/2000:

Considerando a situação encontrada, propomos recomendar ao FNDE a adoção das seguintes providências:

...

k) estimular, juntamente com as Entidades Executoras do Programa, a atuação dos Conselhos de Alimentação Escolar, e fornecer meios para melhorar a capacitação de seus membros, possibilitando-lhes desempenhar adequadamente seus papéis;

l) enquanto o controle social proposto pelo PNAE - baseado na atuação dos Conselhos de Alimentação Escolar - não estiver suficientemente consolidado para monitorá-lo, o FNDE deverá exercer essas atribuições, em ação conjunta com os sistemas de acompanhamento e controle das diversas instâncias federativas em que o Programa é executado. (grifo nosso) (Tribunal de Contas da União, 2000)

Outra auditoria do TCU que corrobora com este entendimento é a do Acórdão Plenário nº 651/2005 que evidencia:

Os indícios de que os conselhos instalados ainda não se encontram capacitados para exercer a fiscalização sobre bancos de alimentos são um fator de risco para a política de implantação, nos moldes em que está sendo hoje executada, visto que além de não existir uma instância nacional responsável pelo controle e avaliação dos bancos existentes, não há no nível municipal o controle social aparelhado para exercer a fiscalização. (grifo nosso) (Tribunal de Contas da União, 2005)

Nesta mesma linha de entendimento estão as conclusões do recente relatório de fiscalização da Controladoria Geral da União – CGU, por ocasião do 20º sorteio dos municípios realizado em 23/03/2006 e com conclusão do relatório em 29/12/2006. Neste documento, foi constatada a existência de várias deficiências na atuação dos conselhos municipais, a exemplo de falta de acompanhamento na execução do programa e falta de orientação às pessoas envolvidas.

Deste modo, constata-se que a efetivação deste controle social no Brasil tem-se mostrado lenta, seja por requerer uma mudança cultural da nossa sociedade, que está vivendo em uma democracia há apenas duas décadas, seja por falta de orientação dos membros dos conselhos incumbidos de exercer o controle na Administração Pública. Logo, tem sido comum a existência formal dos conselhos, sem, contudo, exercerem efetivamente as suas atribuições.

Com isso, tem-se que o Estado, além do arcabouço jurídico-administrativo que está normatizando, deve criar instrumentos que facilitem e fomentem a transformação cultural, rumo a uma conscientização da população dos benefícios do exercício de uma cidadania ativa, efetivando, deste modo, o exercício do controle social.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, visando aperfeiçoar este controle social, realiza as seguintes ações:

- Plantão técnico diário que presta atendimento pessoal ou por telefone, servindo como instrumento de aproximação do Tribunal com a sociedade e com os jurisdicionados em particular;
- disponibilização na internet das informações sobre a receita, despesa, licitações e obras dos 223 Municípios e da receita e despesa do Estado;

- atividade orientadora através da Escola de Contas Conselheiro Otacílio Silveira (ECOSIL) que realiza treinamentos, palestras, seminários e cursos para os jurisdicionados e seus colaboradores;
- criação de uma ouvidoria para aperfeiçoar a sua comunicação com a sociedade.

Finalizada a caracterização da Administração Pública com destaque para o município e o planejamento governamental, e apresentada as formas de exercer o controle da gestão pública, discorre-se sobre a contabilidade governamental com destaque para o sistema de informação contábil e as formas de evidenciação.

2.2 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

Caracterizada a Administração Pública, observa-se existir atualmente uma maior demanda da sociedade por informações acerca da gestão dos recursos públicos, exigindo-se um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Governamental. Seus demonstrativos – itens essenciais para o exercício da Accountability – devem ser elaborados para proporcionar o adequado acompanhamento da execução orçamentária, seu fluxo financeiro e a evidenciação dos fenômenos patrimoniais do setor público por parte dos seus usuários e por toda a sociedade de um modo geral. Em outras palavras, uma contabilidade feita não para seus profissionais, mas sim, para os interessados no acompanhamento da entidade pública que a contabilidade está evidenciando.

O professor Silva (2002) informa que o Governmental Accounting Standards Boards (GASB) reconhece três tipos de usuários das informações da Contabilidade Governamental, que podem ser agrupados da seguinte forma:

Tabela 01: Usuários da Informação Contábil

| Grupos de usuários | Tipo de usuário |
|------------------------------|---|
| Cidadãos | <ul style="list-style-type: none"> - Contribuintes - Eleitores - Usuários dos Serviços Públicos - Mídia (rádio, jornal, televisão) - Membros de conselhos municipais |
| Membros do Poder Legislativo | <ul style="list-style-type: none"> - Câmara Federal e Senado - Assembléia Legislativa - Câmara de Vereadores - Tribunal de Contas |
| Credores | <ul style="list-style-type: none"> - Financiadores - Fornecedores - Prestadores de serviços - Servidores Públicos |

Fonte: Silva (2002, p. 198) com adaptação.

Inicialmente, é importante apresentar um breve histórico da Contabilidade Governamental.

2.2.1 Histórico

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), na pré-história, o sistema de contabilidade utilizado pelos países foi empregado sem nenhuma alteração merecedora de nota, até que no século XIII começou a se apresentar um desenvolvimento em decorrência dos progressos tecnológicos, mudanças sócio-econômicas e ampliação do saber das civilizações.

Já Littleton (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA 1999) relata que alguns fatos históricos, tais como a invenção da arte da escrita, o desenvolvimento da aritmética, o uso generalizado da moeda como denominador comum, a invenção da vela triangular, a disseminação da utilização da bússola, o fim do feudalismo e o conseqüente início do mercantilismo foram fatores que, entre outros, também alteraram a estrutura sócio-econômica da época, o combustível para a propulsão do avanço da contabilidade nos séculos que seguiram.

Importante destacar que no final do século XIV ocorreu a difusão do método das partidas dobradas, que sistematizou a forma do registro contábil, sendo este o grande marco, com registro comprovado, da história da contabilidade que, segundo seu disseminador Luca Paccioli (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA 1999), deveria auxiliar o bom comerciante no controle e condução de seus negócios.

A partir do século XV, Hendriksen e Van Breda (1999) relataram como fatos marcantes a realização das grandes navegações com ênfase no comércio e descobrimento de novas fronteiras, que levaram ao surgimento de empresa organizada para financiar estas navegações e a revolução industrial, que muda de forma significativa o processo de produção. Tais fatores demandaram o aprimoramento da contabilidade, sendo merecedor de destaque o nascimento embrionário dos conceitos de entidade, continuidade e unidade monetária. Percebe-se que o impulso destes fatores à contabilidade foi tanto para o seu aprimoramento como para a sua aplicação com um novo enfoque, dado à demanda por informações específicas.

No Brasil, a contabilidade tem sua origem, segundo Schmidt (2000), em 1808, com a criação do Erário Régio e instituição do Conselho da Fazenda que orientava a administração real e estabelecia também normas reguladoras da escrituração da contabilidade desse Erário, com as seguintes características:

- Escrituração mercantil por partidas dobradas;
- utilização dos livros Diário, Mestre ou Borrador e o auxiliar ou de Contas Correntes.

Observa-se que a contabilidade é institucionalizada originalmente no Brasil como um instrumento de registro e de controle do patrimônio do Estado. Entre os anos merecedores de nota nesta evolução da contabilidade, destacam-se:

- 1824 – A Contabilidade Pública foi mencionada no art. 70 da primeira Constituição do Império;
- 1850 – É promulgada a Lei que institui o Código Comercial, tornando obrigatória a escrituração contábil e a elaboração anual de balanços gerais;
- 1922 - Publicação do decreto nº 15.783, que aprovou a regulamentação do Código de Contabilidade Pública;
- 1940 - Decreto-lei n.º 1.990, que organizou a Contadoria Geral da República;
- 1946 – Decreto-lei nº 9.295, que criou o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os Conselhos Regionais de Contabilidade - CRC;
- 1964 – Promulgada a Lei que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal;
- 1976 – Aprovada a Lei que regulamenta a Contabilização das Sociedades Anônimas;
- 1993 – Resolução CFC nº 750, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- 2000 – Publicação da Lei nº 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Nesta evolução observa-se, principalmente após a promulgação da LRF, que há uma preocupação crescente em melhor demonstrar o resultado econômico de uma gestão e, é neste contexto, que se apresenta o código de boas práticas para a transparência fiscal, recomendado pelo Fundo Monetário Internacional – FMI, tratando da aplicação de princípios, dentre os quais se destacam:

- Acesso Público à Informação:
 - O público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas do governo;
 - deve ser assumido um compromisso público de divulgação tempestiva de informações fiscais.
- Abertura na Preparação, Execução e Prestação de Contas do Orçamento:
 - A documentação orçamentária deve especificar os objetivos da política fiscal, a estrutura macroeconômica, as políticas em que se baseia o orçamento e os principais riscos fiscais identificáveis;
 - as estimativas orçamentárias devem ser classificadas e apresentadas de forma a facilitar a análise das políticas e promover a prestação de contas;
 - a metodologia de execução e controle das despesas aprovadas deve ser claramente especificada;
 - as contas fiscais devem ser apresentadas de forma tempestiva, abrangente e fidedigna, e os desvios em relação ao orçamento devem ser identificados.

Atualmente, a Contabilidade Governamental brasileira está normatizada na Constituição, nas Leis 4.320/64 e 101/2000 e nas portarias editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, Secretaria do Orçamento Federal - SOF e Ministério da Previdência Social - MPS. Entre essas, se destacam as seguintes:

- Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão - MOG nº 42, de 14 de abril de 1999, que atualiza a discriminação da despesa e dá outras providências;
- portaria STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e dá outras providências. Esta portaria criou e alterou a classificação da receita e da despesa das administrações públicas sendo alterada/atualizada posteriormente;
- portaria MPS nº 916, de 15 de julho 2003, padroniza o Plano de Contas para o Regime Próprio da Previdência Social – RPPS;
- portaria STN nº 136, de 6 de março de 2007, que criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis com caráter consultivo, responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação

orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

- portaria nº 135, de 6 de março de 2007, que criou o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios de caráter consultivo, responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização de relatórios e demonstrativos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.
- portaria STN/SOF nº 2, de 8 de agosto de 2007. Aprova a 4ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas.

Os Grupos Técnicos criados nas portarias citadas acima têm caráter consultivo, manifestando-se através de recomendações e devendo nortear-se pelo diálogo permanente com órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade, com o intuito de reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

Finalizada a contextualização histórica da contabilidade apresenta-se no próximo tópico o conceito de sistema de informação, com ênfase para o sistema de gestão econômica e a possibilidade de sua aplicação nas organizações públicas.

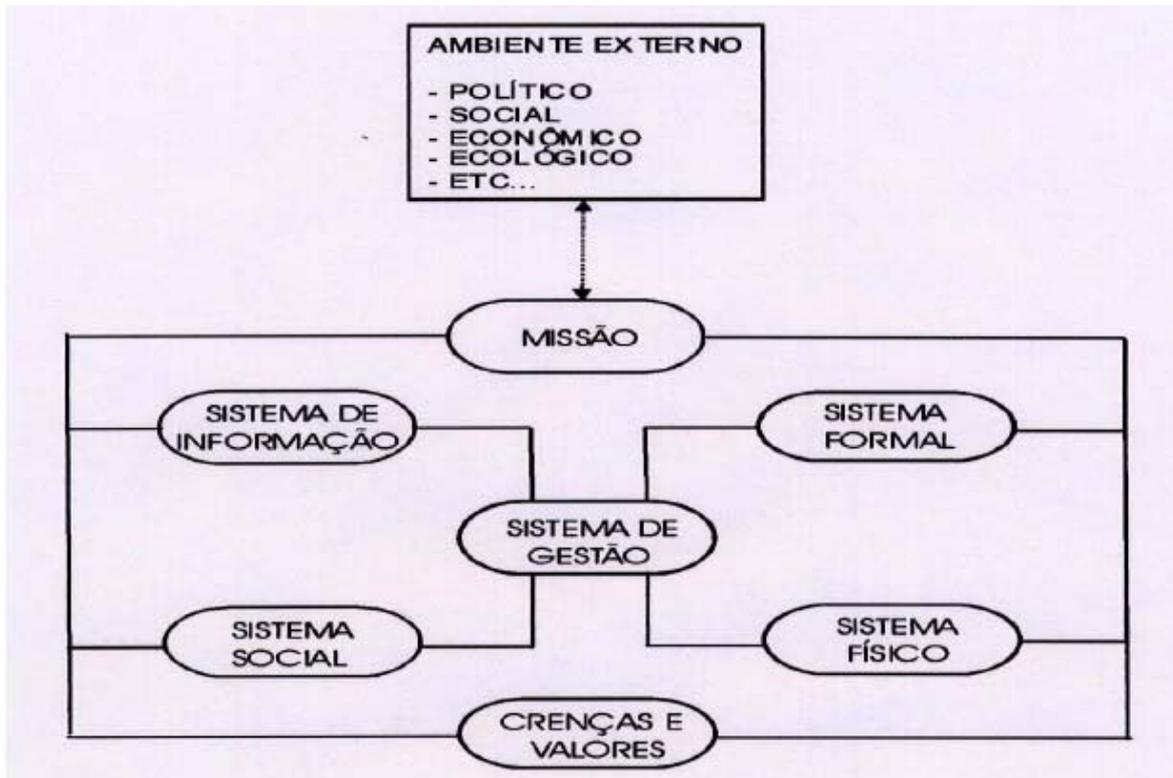
2.2.2 Sistema de Informação

Gil (1992, p. 14) apresenta o sistema de informação como “um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações”. Deste modo, tem-se que a contabilidade traduz-se, naturalmente, dentro do sistema de informação.

Já para Bio (1985, p. 18), sistema é “um conjunto de elementos interdependentes, ou um conjunto organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”.

Os sistemas classificam-se em abertos, quando interagem com o ambiente externo e fechados, quando não interagem. Como exemplo de sistema aberto tem-se uma empresa que se relaciona com a sociedade e o ambiente onde atua. Bio (1985, p. 19) afirma que “Os sistemas abertos envolvem a idéia de que determinados inputs são introduzidos no sistema e, processados, geram certos outputs”. Neste processamento, são utilizados recursos materiais, humanos e tecnológicos necessários à realização da finalidade da entidade.

Guerreiro (1989) visualiza o sistema dividido em seis subsistemas: institucional, de gestão, de informação, social, físico e formal. Este sistema é denominado de Gestão Econômica – GECON e tem como premissa que cada evento gera receitas e custos que devem ser mensurados e informados adequadamente para o gestor, para subsidiar as suas decisões.



Fonte: Guerreiro (1989, p. 125).

Quadro 01 - Modelo de Gestão Econômica – GECON

O subsistema institucional é formado por crenças, valores e princípios que orientam os demais subsistemas, além de definir a missão da organização.

O segundo subsistema, denominado de gestão, corresponde à definição do modelo de administração, com a definição dos processos necessários para orientar a realização das atividades da empresa. Neste subsistema encontra-se também o processo de gestão com o ciclo de planejamento, execução e controle.

Já o subsistema de informação corresponde ao conjunto de necessidades informacionais da gestão. É constituído de atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias à execução da gestão. É neste subsistema que se encontra o sistema de contabilidade.

As pessoas, parte essencial em uma organização, com suas necessidades, objetivos e motivações constituem o subsistema social. Este subsistema é impactado, segundo Guerreiro (1989, p. 173)

por definições como: admitir elementos já experientes ou dar ênfase no potencial das pessoas ministrando o treinamento necessário e investimento na formação dos profissionais, manter programas de prêmios e incentivos, estabelecer planos para a motivação e engajamento.

O subsistema físico contém todos os elementos materiais, a exemplo de terrenos, prédios, instalações, máquinas, móveis, veículos, numerários e estoques, entre outros. Conforme Guerreiro (1989, p. 128), “o subsistema físico corresponde ao ‘hardware’ do sistema. Abrange todos os elementos concretos e palpáveis da organização com exceção das pessoas”.

Por fim, tem-se o subsistema formal, que diz respeito à estruturação da organização, contemplando a definição da amplitude administrativa, o grau de descentralização das decisões, delegação de autoridade, o problema de autoridade e responsabilidade, entre outros aspectos.

Observa-se, então, que a contabilidade pode ser conceituada como o sistema de informações idealizado para captar, registrar, reunir, interpretar e demonstrar os fatos que afetam a situação patrimonial de qualquer entidade. Seu objeto de estudo é, portanto, o patrimônio, seja ele de uma entidade privada ou pública. É a natureza desse patrimônio que vai balizar o campo de atuação da contabilidade.

Esse raciocínio também é acompanhado pelo estudo do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON (1988), ao considerar a contabilidade como um sistema de informação composto de um conjunto articulado de dados, técnicas e ajustes apresentados em relatórios que permitem:

- Tratar as informações de natureza repetitiva, com o máximo de relevância e o mínimo de custos;
- dar condições para, através da utilização de suas informações, juntamente com técnicas da própria contabilidade, fornecer os relatórios necessários aos usuários.

No caso da Contabilidade Governamental, Slomski (1996) evidenciou a necessidade de algumas premissas na mensuração do resultado econômico preconizado no GECON. São eles:

- Se não existisse o serviço público, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista para a contratação de serviços (custo de oportunidade);
- a missão das organizações públicas é a prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade;
- o cidadão é o principal contribuinte das fontes de recursos para a manutenção das organizações públicas.

Em suma, observa-se que o sistema de contabilidade que, conceitualmente, coleta, processa, acumula e analisa dados monetários que afetam o patrimônio das entidades para divulgá-los – relatórios contábeis – de forma objetiva e transparente, sendo entendido, deste modo, como uma linguagem entre governo e cidadãos, está inserido em um sistema maior, que é o sistema de gestão, como bem evidencia Mawad (2001).

2.2.3 O funcionamento da Contabilidade Governamental

Os conceitos, procedimentos e técnicas empregadas na área pública estão definidos na Lei 4.320/1964 e em normas específicas. Conforme observação de Slomski (2003, p. 36), “a Contabilidade Governamental brasileira é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei de orçamento e dos créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários)”, sendo o seu processamento realizado através de um plano de contas⁷ personalístico, criado de acordo com as reais necessidades da entidade.

Os preceitos doutrinários da ciência contábil são adotados na área pública, a exemplo dos princípios e técnicas de registro, pois todo o referencial conceitual desta ciência dá suporte para as suas diversas especializações.

Contudo, existem alguns pontos controversos que têm contribuído para distorcer a informação dificultando a sua compreensão. Segundo Silva (1996), são os seguintes pontos que contribuem para esta controvérsia:

- Não avaliação dos investimentos relevantes em sociedades, seguindo o método da equivalência patrimonial;
- não incorporação do investimento acumulado em bens de uso comum do povo, sejam eles naturais (rios, estradas, praças, etc.) ou artificiais (rodovias, pontes, túneis, viadutos, etc.);
- falta de provisão para perdas de ativos como dívida ativa, ações e títulos de renda;
- ausência de depreciação, amortização e exaustão sobre os bens do ativo permanente ou valores levados para o ativo e que devam ser distribuídos por mais de um exercício;
- as dívidas referentes a precatórios não são incluídas no orçamento como compromissos do exercício seguinte;
- ausência da provisão para pagamento de aposentadoria de funcionários estatutários;
- o saldo patrimonial não é atualizado.

A Contabilidade Governamental é dividida em sistema orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação com as seguintes finalidades:

- O sistema orçamentário permite o controle, respectivamente, dos atos e fatos administrativos de natureza orçamentária do exercício compreendendo desde a previsão até a arrecadação da receita e da fixação à realização da despesa;

⁷ Plano de contas é uma estrutura numérica hierárquica inerente ao método das partidas dobradas e que define os critérios de tratamento dos dados dentro do Sistema de Informação Contábil.

- o sistema financeiro registra a movimentação de numerário, contemplando os recebimentos e os pagamentos efetuados durante o exercício, sejam de origem orçamentária ou não;
- o sistema patrimonial tem como finalidade agrupar as contas representativas dos bens móveis e imóveis e de créditos e débitos não-financeiros.
- o de compensação controla os atos e fatos administrativos de natureza extra-orçamentária, a exemplo da celebração e execução de contratos, convênios etc.

Slomski (2003) salienta que estes sistemas interagem entre si objetivando o acompanhamento orçamentário, a evidenciação da composição financeira e patrimonial, bem como o acompanhamento de compromissos assumidos pela Administração Pública nas contas do sistema de compensação.

2.2.3.1 Receita Pública

Receita pública, pelo enfoque econômico, é um termo utilizado pela contabilidade para evidenciar a variação positiva da situação líquida patrimonial resultante do aumento de ativos ou da redução de passivos de uma entidade pública. Já pelo enfoque orçamentário, receita pública representa todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas públicas, diferenciando-se da extra-orçamentária, que corresponde aos recursos de terceiros que estão temporariamente em poder do ente público.

Objetivando evidenciar o impacto no patrimônio, a portaria interministerial nº 2 da STN/SOF observa que deve haver o registro da receita em função do fato gerador, observando os Princípios da Competência e da Oportunidade, em obediência aos Art. 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/64. Já no momento da sua arrecadação, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no art. 35 da Lei nº 4.320/64. Observa-se que é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade pública, cumprindo assim os Princípios Fundamentais de Contabilidade estabelecidos na resolução do CFC nº 750/93 e o disposto na Lei nº 4.320/64.

A classificação orçamentária da receita pública tem o objetivo de identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador, sendo o seu uso compulsório para todos os entes públicos. Ela está detalhada em sete níveis, denominados decrescentemente de Categoria Econômica, Origem, Espécie, Rubrica, Alínea, Subalínea e o último optativo, conforme anexo da portaria STN/SOF nº 2. Para atender às necessidades internas, cada ente poderá detalhar sua classificação, a partir do nível ainda não detalhado na portaria. A administração dos níveis já detalhados cabe à União.

Esta classificação foi recentemente desmembrada em orçamentária e intra-orçamentária, conforme estabelecido na portaria STN/SOF nº 2. As receitas intra-orçamentárias constituem contrapartida das despesas realizadas na modalidade de aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”, incluída na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001. Dessa forma, na consolidação das contas públicas, essas despesas e receitas poderão ser identificadas, de modo que se anulem os efeitos das duplas contagens decorrentes de sua inclusão no orçamento.

Outro ponto importante a ser destacado na contabilização da receita pública consiste no tratamento das parcelas destinadas a outros entes (transferências), ou parcelas de restituições. Esses fatos não devem ser tratados como despesa, mas como dedução de receita. Isto porque estes são recursos arrecadados que não pertencem e não são aplicáveis em programas e ações governamentais sob a responsabilidade do ente arrecadador, não necessitando, portanto, de autorização orçamentária para a sua execução.

Nesse caso, a contabilidade utiliza-se do conceito de conta redutora de receita para evidenciar o fluxo de recursos da receita bruta até a líquida, em função de suas operações econômicas e sociais. No âmbito da Administração Pública, o exemplo clássico são as contas redutoras do FUNDEB.

Por fim, tem-se a destinação da receita pública, que é o processo pelo qual os recursos públicos são vinculados ou não a uma despesa específica, desde a previsão da receita até o efetivo pagamento das despesas constantes dos programas e ações governamentais. A regra é a desvinculação da receita pública, contudo, a legislação específica algumas vinculações a exemplo dos recursos do FUNDEB e das Transferências de convênio.

2.2.3.2 Despesa Pública

Segundo Silva (2002), despesa pública são todos os desembolsos efetuados pelo ente no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Resende (2001) classifica a despesa pública sob três ópticas:

- Quanto à finalidade, a despesa é classificada hierarquicamente em funções, subfunções, programa e subprograma ou ações;
- quanto à natureza, o gasto pode ser organizado em pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida;
- quanto ao agente encarregado da execução a despesa, pode ser executada diretamente ou através de transferências.

No enfoque econômico, Silva (2002) desdobra a despesa pública em corrente ou de capital, referindo-se a primeira a desembolsos ou aplicações das quais não resulta compensação patrimonial e de capital, quando constitui desembolso ou aplicação de que resulte mutação compensatória nos elementos do patrimônio.

Atualmente, a despesa pública é normatizada nas portarias MOG nº 42/1999 e STN/SOF nº 163/2001 com suas alterações. A primeira classificou a despesa pública sob a óptica da finalidade em:

- Funções de governo, representando o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público realizar;
- subfunção, correspondente a uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público, podendo a sua vinculação ser com uma função atípica;
- programa, que é o instrumento de organização da ação governamental, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- ações de governo, que podem ser classificadas em um dos três instrumentos de programação abaixo:
 - Projeto - quando envolve um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
 - atividade - quando envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
 - operações especiais - quando envolve as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços;

Já a STN/SOF nº 163/2001 classificou a despesa pública quanto à natureza e ao agente encarregado da execução. Slomski (2003) define da seguinte forma esta classificação:

- Categoria econômica, que diferencia a despesa quanto à sua contribuição direta ou não para a formação ou aquisição de um bem de capital;
- grupos de natureza de despesa, que denomina as diferentes agregações de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto;
- modalidades de aplicação, que tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva,

precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados;

- elementos de despesa, que tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo.

Deste modo evidencia-se que a despesa pública tem sua origem no Plano Plurianual, com o estabelecimento dos programas que representam o instrumento de aglutinação das ações governamentais visando à concretização de um objetivo pretendido, configurando-se no elo entre as três peças formais de planejamento governamental evidenciadas anteriormente que são PPA, LDO e LOA.

Concluída a descrição da dinâmica do funcionamento da contabilidade governamental apresenta-se no próximo tópico o conceito de *accountability*, a compreensibilidade da informação contábil, sua evidenciação com ênfase para a evidenciação na contabilidade governamental.

2.2.4 Accountability

A gestão da Administração Pública está passando por transformações, exigindo dos seus gestores cada vez mais competência e transparência na aplicação dos recursos governamentais.

Do outro lado, tem-se o código de boas práticas para a transparência fiscal, recomendado pelo Fundo Monetário Internacional – FMI e a Declaração Universal dos Direitos do Homem, adotada pela Organização das Nações Unidas – ONU, como exemplos de normas mundiais que possibilitam aos cidadãos o direito de controlar a Administração Pública.

No Brasil, temos a nossa atual Constituição e a LRF que exigem dos gestores públicos a prestação de contas e asseguram à sociedade os meios para o exercício do controle, conforme já evidenciado no tópico de controle. Esta prática é denominada de *accountability* e, segundo Campos (1990), ela está diretamente associada ao avanço de valores democráticos de uma nação. Já Athayde (2002, p. 14) apresentou o seguinte conjunto de entendimentos sobre *accountability*:

PRICE WATERHOUSE, *Accountability - Responsabilidade de prestar contas*. PINHO, *Accountability - Responsabilidade de prestar contas de função ou cargo exercido*. SHIM e SIEGEL, *Accountability - individual or departmental responsibility to perform a certain function*. *Accountability may be dictated or implied by law, regulation, or agreement. For example, an auditor will be held accountable to financial statement users relying on the audited financial statements for failure to uncover*

corporate fraud because of negligence in applying GENERALLY ACCEPTED AUDITING STANDARDS (GAAS)

Observa-se que a *accountability* não se restringe à preocupação com a honestidade dos gestores públicos. Na visão de Peixe (2002), o exercício da *accountability* deve fomentar a participação do cidadão como forma de reforçar a sua confiança na Administração Governamental. A visão de Administração Pública, em *accountability*, está diretamente ligada à descentralização de responsabilidades, distribuindo o poder com a sociedade civil organizada. Como exemplo destas na esfera Municipal, têm-se os conselhos municipais de educação e saúde, entre outros.

Deste modo, tem-se que o exercício do controle social na Administração Pública caracteriza-se como um instrumento fundamental de *accountability*, devendo, inclusive, disponibilizar ao cidadão informações que confirmem transparência à gestão da *res publica*. Dessa forma, fica evidente que o controle social deve servir como agência de *accountability*, agência de transparência e prestação de contas de recursos públicos.

Em estudo realizado por Schwartz e Sulitzeanu-Kenan (apud CANCIO 2004) foi evidenciado que o Poder Legislativo tende a não priorizar o exercício da *accountability*, além de prestar pouca atenção à auditoria e a relatórios de avaliação de programas em particular. Os autores interpretaram esta evidência como consequência do baixo retorno político que a prática de *accountability* proporciona e em razão do atrito provocado com o Poder Executivo.

No Brasil, o Poder Legislativo Federal aprovou, em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal que, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2000) se constituiu em um importante marco na direção do exercício da *accountability* no setor governamental. Esta Lei relacionou um conjunto de regras de conduta para a gestão fiscal responsável da coisa pública provocando, deste modo, um impacto positivo no controle global da arrecadação e da execução da despesa pública.

A prática de *accountability* nas administrações municipais já foi objeto de estudo realizado por Wang (2002) que constatou, em uma amostra de 249 municípios americanos com mais de 50.000 habitantes, que a responsabilidade, o consenso público e o nível de confiança aumentam com a utilização de boas práticas de *accountability*. Outro estudo foi realizado em municípios australianos e apresentado por Kluvers (2003) que concluiu que o uso da *accountability* para melhorar a gestão está diretamente relacionado à simetria de informações entre a sociedade e os gestores públicos.

Por fim, observa-se que a eficácia da contabilidade ocorre com o exercício da *accountability* por seus diversos usuários. Desta maneira, tem-se que a *accountability* faz uso da contabilidade, seus registros e demonstrativos como sua principal ferramenta de trabalho.

2.2.4.1 Compreensibilidade da Informação Contábil

Partindo-se do objetivo da contabilidade, que é fornecer informações úteis aos seus usuários de forma que possibilite a tomada de decisões, Ludícibus (2000, p. 28) informa que “o objetivo principal da contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

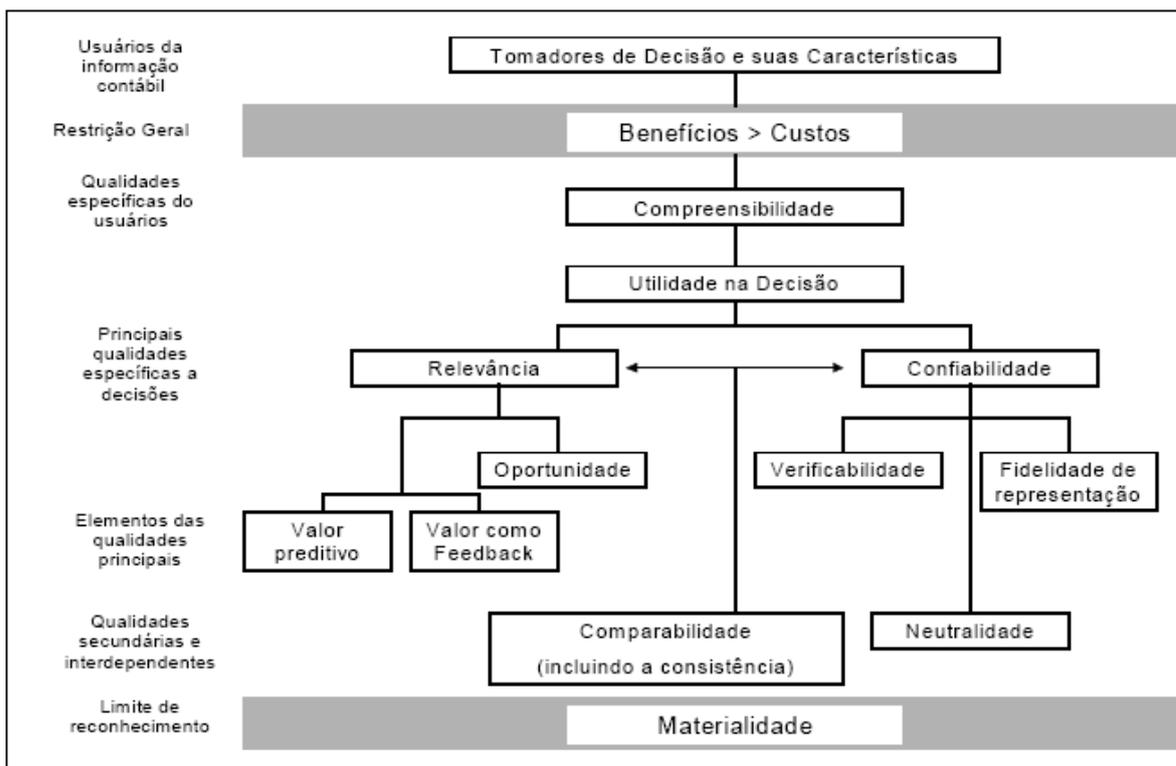
Com isso, pode-se inferir que tornar a informação compreensível para o usuário deve ser uma das preocupações no desenvolvimento da teoria da contabilidade, haja vista que as decisões desses usuários estão intrinsecamente ligadas aos próprios objetivos da Contabilidade.

As características qualitativas da informação contábil são abordadas por órgãos regulamentadores de âmbito nacional, a exemplo do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, quanto estrangeiros, tais como o *International Accounting Standards Board* - IASB e o *Financial Accounting Standards Board* – FASB.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC (1999) editou a Resolução 785 que estabeleceu as características básicas da informação contábil, incluindo entre estas a compreensibilidade que concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, até aspectos de redação e técnica de exposição utilizada.

Já o *International Accounting Standards Board* – IASB (1998), em sua estrutura conceitual que antecede as Normas Internacionais de Contabilidade, estabelece que “uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários”.

A terceira entidade é responsável pela edição de normas nos Estados Unidos da América, sendo denominada de *Financial Accounting Standards Board* – FASB. Suas normas são denominadas de *Statements of Financial Accounting Concepts* – SFAC, sendo importante evidenciar que foi este órgão regulamentador que realizou uma distinção entre qualidades específicas para usuários e específicas para decisões, ressaltando a compreensibilidade como a qualidade específica para usuário, sendo a natureza do usuário fator determinante e crucial para a decisão a respeito da informação a ser divulgada. As específicas para decisões são divididas em principais, que são: a relevância e a confiabilidade; e as denominadas secundárias e interdependentes, que são: a comparabilidade, a uniformidade e a consistência. Esta hierarquia é apresentada conforme ilustração do quadro 02.



Fonte: Hendriksen e Breda (1999, p. 96).

Quadro 02: Hierarquias de qualidade em contabilidade

Desta feita, tem-se que duas das três instituições responsáveis pela edição de normas citadas neste tópico presumem que os usuários têm um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários. Já o FASB evidencia a necessidade de identificação da natureza do usuário para evitar distorção do processo de comunicação da informação contábil.

2.2.5 Evidenciação

O principal objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis, tanto quantitativa quanto qualitativamente, para dar suporte à tomada de decisão e realização de predições por todos os usuários da contabilidade. Esta ação é denominada pela teoria contábil de evidenciação.

Para que a evidenciação atinja seus objetivos, é preciso entender algumas questões importantes:

- A informação deve ser divulgada de forma a atingir seus usuários, que devem ser tratados da mesma forma⁸;

⁸ O FASB possui uma hierarquia de usuários identificando os acionistas, investidores e credores como os usuários prioritários da informação contábil.

- a finalidade da informação é dar suporte à tomada de decisão, além de ser uma ferramenta de controle, que foi sua primeira finalidade, e subsidiar um planejamento eficaz;
- a divulgação é periódica, em formato padrão que possibilite a sua interpretação e comparação.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) a determinação do nível apropriado de divulgação depende, em termos ideais,

[...] do nível de bem-estar social decorrente da divulgação, entendida como veiculação de informação. Na ausência de uma teoria ética permitindo a mensuração do bem-estar social, a teoria contábil apoia-se em critérios tais como relevância e precisão.

Os conceitos de divulgação estão assim subdivididos:

- Divulgação adequada - que objetiva evitar que as demonstrações sejam enganadoras;
- divulgação justa - que subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial;
- divulgação completa - que pressupõe a apresentação de toda informação relevante.

A evidenciação, em essência, existe para subsidiar os usuários da informação contábil. As principais formas de divulgação são:

- Balanços;
- demonstrações e quadros complementares;
- relatórios;
- notas explicativas;
- pareceres de auditoria e seus comentários;
- declarações de política contábil.

Desta forma, fica patente que o principal problema de evidenciação é conciliar a profundidade e amplitude das divulgações contábeis com as características e necessidades dos usuários.

No caso da Contabilidade Governamental, este problema é agravado, pois segundo Ribeiro Filho (2000) não existe, nas formas de evidenciação legalmente utilizadas, uma medida com capacidade de clareza semelhante à medida do lucro para as organizações privadas.

Portanto, é eminente a necessidade de adequação da legislação à nova demanda por informação para o efetivo controle social. Neste novo contexto, a Contabilidade Governamental

precisa evidenciar os resultados em seus aspectos quantitativos e qualitativos, além de compará-los com as metas esperadas, sem deixar de considerar o custo de oportunidade da utilização dos recursos públicos.

2.2.5.1 Evidenciação na Contabilidade Governamental

Na Contabilidade Governamental, Mawad (2001, p. 529) esclarece que “deve-se dar mais atenção às demonstrações contábeis, pois são essas as peças que têm a árdua missão formal de divulgar as informações relevantes aos diversos tipos de usuários”. Neste sentido, cresce a preocupação com a evidenciação na Contabilidade Governamental.

No Brasil, as demonstrações da Contabilidade Governamental devem ser elaboradas ao fim de cada exercício financeiro, com base na escrituração mantida pela entidade, sendo exigido, de acordo com o Art. 101 da Lei nº. 4.320, o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, além de alguns demonstrativos específicos. Já a LRF normatizou o Relatório de Execução Orçamentária – REO (Art. 52 e 53) e o Relatório de Gestão Fiscal – RGF (Art. 54 e 55), que são exigidos a cada bimestre e quadrimestre, respectivamente. Além destes, a LRF estabeleceu que a LDO deveria conter o Anexo de Riscos Fiscais e o Anexo de Metas Fiscais.

O demonstrativo orçamentário denominado de Balanço Orçamentário é elaborado a partir das contas do sistema orçamentário e ressalta a receita estimada e a despesa fixada em confronto com as realizadas. Slomski (2003) salienta que embora com a mesma denominação, o Balanço Orçamentário da Lei 4.320 é apresentado por categoria econômica na receita e a despesa é evidenciada por tipo de crédito orçamentário – créditos orçamentários e suplementares, especiais ou extraordinários.

No caso da LRF, o Balanço Orçamentário do REO é mais detalhado, estabelecendo que: as receitas são detalhadas por categoria econômica, subcategoria econômica e fonte (destacando as receitas intra-orçamentárias), especificando a previsão inicial e a previsão atualizada para o exercício. Já para as despesas, o demonstrativo detalha por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (destacando as despesas intra-orçamentárias), discriminando a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas.

Este demonstrativo é, segundo Silva (2002) um instrumento que o usuário interno utiliza para auxiliar no controle da legalidade, oportunidade e eficiência das operações realizadas e no processo de tomada de decisões. Já para o usuário externo, é utilizado como meio para verificar o desempenho da administração e o bom emprego do dinheiro público.

O Balanço Financeiro é elaborado a partir das contas do sistema financeiro e demonstra a gestão financeira, indicando as entradas e saídas de numerários de qualquer

natureza e os saldos financeiros do início e fim do exercício financeiro. O Art. 103 da Lei nº 4.320, a seguir transcrito, estabelece a seguinte composição para o balanço financeiro:

Art. 103 – O balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte. (BRASIL, 1964, p. 17)

Um dos elementos fundamentais do balanço financeiro é, segundo Silva (2002), o registro dos Restos a Pagar, que é apresentado com “receita extra-orçamentária”. Na realidade, Slomski (2003) justifica este registro por ser “quase-caixa”, ou seja, quando se compra a prazo existem duas transações, uma de compra e outra de financiamento dela pelo fornecedor e para compensar o valor registrado na coluna de despesa orçamentária.

Com relação aos elementos que constituem o patrimônio, estes serão evidenciados no Balanço Patrimonial, que é elaborado com o uso de contas dos sistemas financeiro, de compensação e patrimonial, sendo sua estrutura estabelecido no Art. 105 da Lei nº 4.320: “Art. 105 O balanço patrimonial demonstrará: I – o ativo financeiro; II – o ativo permanente; III – o passivo financeiro; IV – o passivo permanente; V – o saldo patrimonial; e VI – as contas de compensação”.

Segundo Silva (2002), o resultado do Balanço Patrimonial poderá ser: negativo, quando o ativo for menor que o passivo, sendo denominado de passivo a descoberto; positivo, quando o ativo for maior que o passivo, sendo denominado de ativo real líquido e nulo, quando o ativo for igual ao passivo.

As alterações da situação líquida do patrimônio serão indicadas na Demonstração das Variações Patrimoniais que, segundo Silva (2002), pode também ser denominada de Balanço de Resultados. Estas alterações são denominadas de variações ativas e passivas e podem ser resultantes ou independentes da execução orçamentária.

Nas variações ativas resultantes da execução orçamentária são evidenciadas as receitas orçamentárias arrecadadas por meio de sua origem e as mutações patrimoniais decorrentes da despesa orçamentária de capital. No caso das independentes da execução orçamentária, têm-se as superveniências ativas, a exemplo da incorporação de bens, e as insubsistências ativas, a exemplo do cancelamento de dívidas passivas.

Nas variações passivas resultantes da execução orçamentária são evidenciadas as despesas orçamentárias realizadas por meio de sua natureza e as mutações patrimoniais decorrentes da receita orçamentária de capital. No caso das independentes da execução orçamentária, têm-se as superveniências passivas, a exemplo do reconhecimento de dívidas, e as insubsistências passivas, a exemplo do cancelamento da dívida ativa.

Já os Demonstrativos da LRF têm suas formatações estabelecidas anualmente através de portaria da Secretária do Tesouro Nacional – STN, sendo as atualmente vigentes:

- Portaria STN nº 574/2007 - Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal- RGF;
- portaria STN nº 575/2007 - Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária - REO.

O Anexo de Riscos Fiscais é parte integrante da LDO, sendo composto do demonstrativo de riscos fiscais e providências, que corresponde à identificação de eventos que venham a impactar, negativamente, as contas públicas e quais as providências a serem tomadas em cada caso.

O Relatório de Gestão Fiscal é apresentado por cada um dos Poderes e Órgãos com periodicidade quadrimestral, para os municípios com mais de 50.000 habitantes, sendo composto dos seguintes demonstrativos:

- Demonstrativo da Despesa com Pessoal – apresenta o detalhamento da despesa de pessoas de cada um dos Poderes e Órgãos nos últimos 12 (doze) meses objetivando verificar os limites da LRF (54% e 6% da RCL respectivamente para o Poder Executivo e Legislativo Municipal);
- Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida⁹ – apresentado apenas pelo Poder Executivo, corresponde ao detalhamento das obrigações financeiras do ente com prazo de amortização superior a 12 (doze) meses e a disponibilidade financeira líquida. Este demonstrativo objetiva assegurar a transparência das obrigações contraídas e a verificação do limite de endividamento estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 40/2001 (1,2 vezes a RCL do Município);
- Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores - apresentado apenas pelo Poder Executivo, abrangendo as operações internas e externas. O seu objetivo é assegurar a transparência dos riscos assumidos e a verificação do limite de garantias estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 43/2001 (22% a 32% da RCL Municipal);
- Demonstrativo das Operações de Crédito – apresentado apenas pelo Poder Executivo, abrange as operações de crédito internas e externas, inclusive por antecipação da receita e assunção de obrigação. Objetiva assegurar a transparência e a verificação do limite estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 43/2001 (16% da RCL do município);

⁹ Os valores do Regime Previdenciário deverão ser evidenciados, destacada e separadamente, neste demonstrativo, em parte específica que se refere ao Regime Previdenciário. Essa evidenciação é necessária em função da composição e das peculiaridades do patrimônio do RPPS.

- Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa - elaborado somente no último quadrimestre, este demonstrativo visa a assegurar a transparência da disponibilidade financeira e apurar a parcela comprometida para inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, cujo limite é a suficiência financeira;
- Demonstrativo dos Restos a Pagar - elaborado somente no último quadrimestre, este demonstrativo visa assegurar a transparência da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, nos limites da disponibilidade de caixa;
- Demonstrativo dos Limites - elaborado somente no último quadrimestre, pelos Poderes Legislativo e Judiciário e pelo Ministério Público e em todos os quadrimestres, pelo poder Executivo. Este demonstrativo é uma versão simplificada do RGF.

No caso de descumprimento de limite passível de ajuste, será apresentado demonstrativo específico de retorno ao limite estabelecido e, ao final de cada exercício financeiro, será apresentado um RGF consolidado.

O Anexo de Metas Fiscais é parte integrante da LDO, sendo composto dos seguintes demonstrativos:

- Metas Anuais – utiliza valores correntes e constantes, relativos a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Este demonstrativo deve ser instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos;
- Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior – sua finalidade é a comparação das metas fixadas e o resultado obtido no exercício orçamentário do segundo ano anterior ao ano de referência da LDO;
- Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores – objetiva evidenciar a consistência das metas;
- Evolução do Patrimônio Líquido – apresenta o patrimônio, as reservas e o lucro ou prejuízo acumulado, evidenciando em nota as causas das variações do PL do ente da Federação;
- Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos – deve estar acompanhado de uma análise dos valores apresentados;
- Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS – apresenta a receita, a despesa e a projeção atuarial do RPPS, devendo estar acompanhada de análise descritiva dos parâmetros utilizados na avaliação atuarial e de valores que possuam maior relevância para o entendimento da sua situação financeira e atuarial;

- Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita – indica o tributo, a modalidade de renúncia e o setor beneficiado, além do impacto orçamentário-financeiro e quais condições irá utilizar para cada renúncia de receita;
- Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado – evidencia o saldo existente para a expansão desta despesa.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é apresentado por cada um dos Poderes e Órgãos com periodicidade bimestral, sendo composto dos seguintes demonstrativos:

- Balanço Orçamentário – apresentado anteriormente, este demonstrativo objetiva dar maior transparência na execução orçamentária;
- Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção – evidencia a despesa prevista e executada (destacando as intra-orçamentárias), possibilitando a harmonização da prestação de contas;
- Demonstrativo da Receita Corrente Líquida – apresenta o valor acumulado dos últimos 12 (doze) meses e serve de base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF e apresentados no RGF;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos - evidencia a receita e despesa prevista e executada (destacando as intra-orçamentárias) calculando no final o resultado previdenciário;
- Demonstrativo do Resultado Nominal - objetiva medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida;
- Demonstrativo do Resultado Primário - representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias previstas e realizadas sem a necessidade de segregar as intra-orçamentárias;
- Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão - são as despesas empenhadas, mas não pagas, até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas e segregando as intra-orçamentárias;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – apresenta as receitas vinculadas e as despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, evidenciando o percentual de aplicação e saldo existente no FUNDEB;
- Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Saúde - apresenta a receita de impostos líquida e as transferências constitucionais e legais; as despesas com saúde por grupo de natureza da despesa e por subfunção; as transferências do SUS.
- Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – versão resumida do REO;

Os demonstrativos do REO abaixo relacionados são apresentados apenas no último bimestre de cada exercício financeiro:

- Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital – verifica o cumprimento da Regra de Ouro, ou seja, a vedação constitucional da realização de receitas das operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital;
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos - apresenta as receitas e despesas primárias de pelo menos 35 (trinta e cinco) anos, tendo como ano inicial o ano anterior ao que o demonstrativo se refere;
- Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos - computadas todas as receitas e despesas previstas e realizadas, incluindo as intra-orçamentárias, sem a necessidade de segregá-las;
- Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas - obrigatoriedade de publicação restrita aos entes que realizarem as parcerias público-privadas.

As demonstrações contábeis serão complementadas pelos demonstrativos: do Superávit Financeiro; da Dívida Ativa; da Dívida Flutuante; da Dívida Fundada e das Mutações Patrimoniais.

Além destas formas de evidenciação que são regulamentadas, tem-se a possibilidade de as demonstrações serem complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrativos contábeis necessários para uma melhor compreensão.

Entre estes demonstrativos complementares destaca-se o Balanço Social que é, segundo Tinoco (2001), uma nova proposta de demonstrativo não obrigatório no Brasil e que não possui ainda nenhuma norma ou lei que o regulamente.

Mesmo sem a obrigatoriedade, algumas entidades públicas a exemplo do Município de Florianópolis estão aderindo a esse instrumento de divulgação, que possibilita à sociedade uma maior clareza das ações sociais praticadas.

O Ceará é, segundo Mawad (2001), outro exemplo de divulgação do Balanço Social, no qual são destacados em nível gerencial os principais benefícios para a sociedade, como resultado da aplicação dos recursos públicos gerados no exercício.

Concluída a caracterização da Administração Pública com ênfase no município e nas formas de exercer o controle e após discorrer sobre a Contabilidade Governamental, seus objetivos, usuários, *accountability* e *disclosure*, apresenta-se a seguir o Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES – on-line, desenvolvido e utilizado pelo TCE/PB no exercício de suas atribuições.

2.3 SISTEMA DE ACOMPANHAMENTO DOS RECURSOS DA SOCIEDADE - SAGRES

2.3.1 Histórico

Este sistema objetivou proporcionar meios ao Tribunal de Contas do Estado da Paraíba de realizar a contento as novas atribuições que a LRF impôs. Neste sentido, foi identificado o seguinte problema: a cada mês, os Tribunais de Contas acumulavam mais e mais dados sem que pudessem armazená-las de maneira adequada. Como consequência, estes dados, em papel, eram utilizadas isoladamente no tempo e no espaço, gerando ineficiência e morosidade na análise e na geração de informações.

A solução escolhida correspondeu a um banco de dados informatizado, onde os dados, antes de serem armazenados, passam por uma crítica para garantir sua integridade, rastreabilidade e origem. Desta forma, todos os dados do banco são, atualmente, consultados de forma rápida. Isto, porém, não é tudo. Apesar do valor desses dados, a sua utilização como informação depende da ferramenta de consulta a ser utilizada. A informação está na verdade implícita sob uma montanha de dados, que não pode ser descoberta utilizando-se apenas os sistemas de gerenciamento de banco de dados convencionais.

Desta forma, o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba desenvolveu uma ferramenta de consulta utilizando a tecnologia de Data Mining (mineração de dados) que é denominada de SAGRES.

2.3.2 Desenvolvimento do SAGRES

Diante dos problemas citados anteriormente e em atendimento às metas preconizadas no Projeto de Modernização do Tribunal, o TCE/PB decidiu pela implantação de um sistema informatizado que gerenciasse um Banco de Dados consistente e dinâmico, alimentado automaticamente pelas informações enviadas eletronicamente pelos órgãos jurisdicionados, dando suporte à análise e à geração automática de Processos de Auditoria e levantamentos estatísticos.

A escolha pelo desenvolvimento do sistema foi embasada na especificidade das atividades desenvolvidas em um Tribunal de Contas, que são de características próprias, intrínsecas às suas finalidades fiscalizatórias. Esta questão reduz, consideravelmente, o escopo de busca de soluções pré-existentes no mercado.

Por outro lado, não obstante a homogeneidade de objetivos entre todos os Tribunais de Contas há, entre os Tribunais das diversas Unidades Federativas do país, diferenças de

procedimentos espelhadas nos seus Regimentos Internos, bem como nas diversas normas e regulamentações. Isto faz com que uma solução usada pelo Tribunal de Contas de um determinado Estado não se aplique imediata e integralmente em outro local.

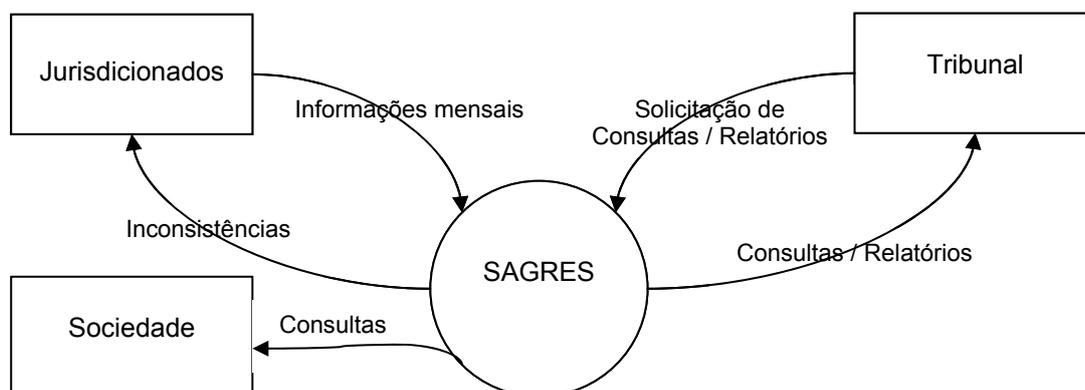
É importante considerar, também, que as próprias normas internas de um Tribunal de Contas são dinâmicas, podendo mudar freqüentemente, quer por imposição de modificações da Legislação superior, quer para atender à introdução de melhorias evolutivas e aperfeiçoamentos.

Soma-se a isto tudo o fato de que este sistema envolve informações que norteiam a instauração de processos de grandes montantes de recursos públicos, configurando-se, assim, de elevado nível estratégico e exigindo, por conseguinte, uma segurança absoluta na alimentação, armazenamento, guarda e manuseio das informações e confiabilidade total na correção dos procedimentos realizados.

Todas estas constatações motivaram o TCE/PB a optar pelo desenvolvimento próprio do sistema, não obstante as conseqüências de maior prazo, maior incerteza de sucesso e da necessidade de formar e capacitar uma equipe especializada dentro do seu quadro funcional.

2.3.2.1 Projeto

Para uma melhor visualização do SAGRES, é apresentado a seguir o seu Diagrama de Contexto, onde se evidencia as entidades externas e os fluxos entre elas e o sistema.



Fonte: Elaboração própria

Figura 02 - Diagrama de Contexto do SAGRES

As principais características técnicas da solução produzida são:

- Estrutura em duas camadas: uma camada composta por um banco de dados e por um programa (*front end*) que seleciona, altera, processa, alimenta e/ou exclui os dados constantes da base de dados;

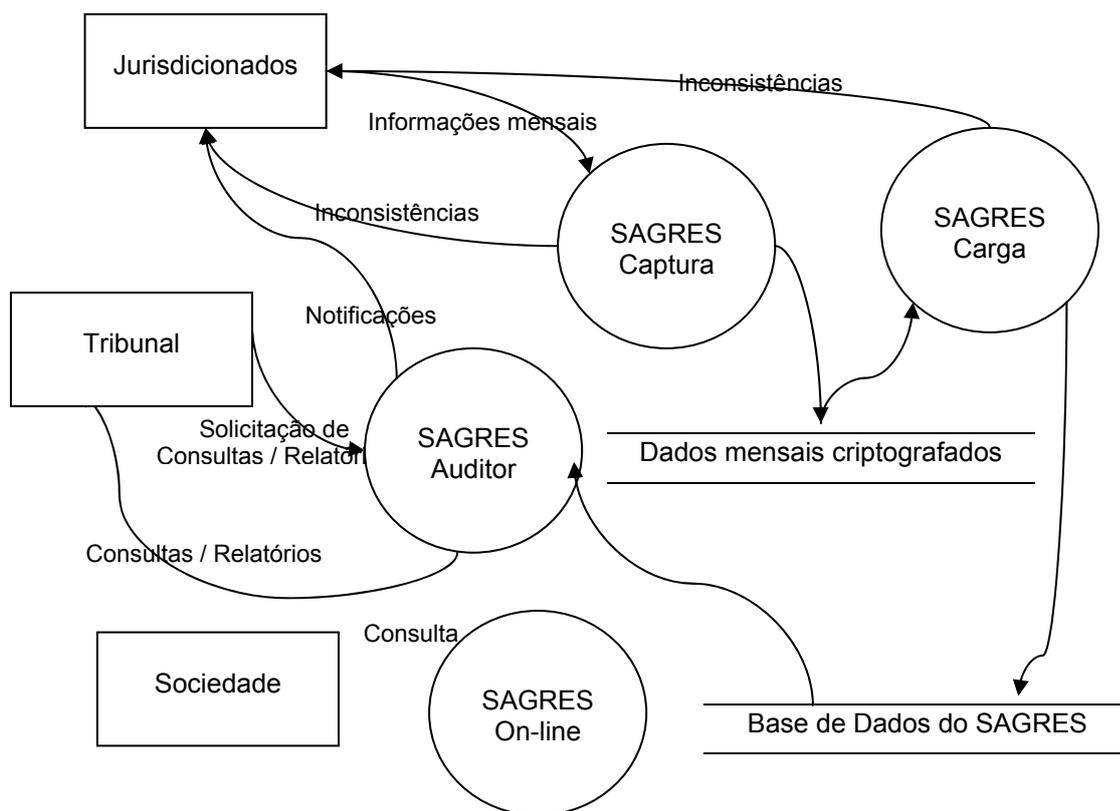
- Modularidade: por se tratar de um sistema que se destina a ser operado tanto nos computadores dos jurisdicionados quanto nos do TCE/PB, foi dividido, para melhor integração, em quatro módulos interdependentes, quais sejam:
 - Módulo Captura: fornecido gratuitamente pelo TCE/PB aos jurisdicionados, que realiza a consistência, geração, criptografia e travamento dos arquivos contendo as informações mensais a serem enviadas ao TCE/PB;
 - Módulo Carga: usado pelos funcionários do Setor de Protocolo do TCE/PB, tem como objetivo receber, destravar, descriptografar e dar “carga” nos dados entregues pelo jurisdicionados;
 - Módulo Auditor: usado pelos técnicos do TCE/PB responsáveis pela análise das Prestações de Contas Anuais;
 - Módulo On-line: disponibilizado para uso por toda a sociedade, tendo como objetivo possibilitar uma maior transparência da gestão pública.

2.3.2.2 Inter-relacionamento entre os módulos do SAGRES

Os módulos do sistema se relacionam através da base de dados (módulo carga inserindo os dados, módulo auditor e on-line realizando consultas) e dos dados criptografados (módulo captura gerando o arquivo para ser validado no módulo carga).

As entidades realizam solicitações e recebem consultas e/ou Relatórios de um só módulo como é o caso da Sociedade com o módulo on-line e do Tribunal de Contas com o módulo auditor. Já os Jurisdicionados possuem um módulo específico, denominado de captura, que é disponibilizado para instalação na sua localidade e serve para criticar e gerar a informação mensal. Os outros dois módulos apontam inconsistências e realizam notificações para a correção das falhas detectadas.

O Diagrama de Fluxo de Dados – DFD do Nível 0, onde são mostrados as entidades externas, os módulos que compõem o sistema, os principais depósitos de dados e os fluxos de dados que transitam entre estes componentes é apresentado na figura 03:



Fonte: Elaboração própria

Figura 03 - Diagrama de Fluxo de Dados Nível 0

Em seguida, apresentamos de forma esquemática o funcionamento do SAGRES:

No módulo Captura, o jurisdicionado, como único usuário deste subsistema realiza a importação ou digitação dos dados mensais obrigatórios para, em seguida, solicitar ao sistema que realize a gravação da informação em um arquivo criptografado e com senha, que será validado no módulo carga. É importante evidenciar que após a gravação da informação, os dados informados ao Tribunal através do arquivo gerado ficam travados no módulo captura, para alteração e exclusão. No caso de existir alguma inconsistência, o sistema não aborta a criação do arquivo, mas gera um relatório com as falhas a serem corrigidas.

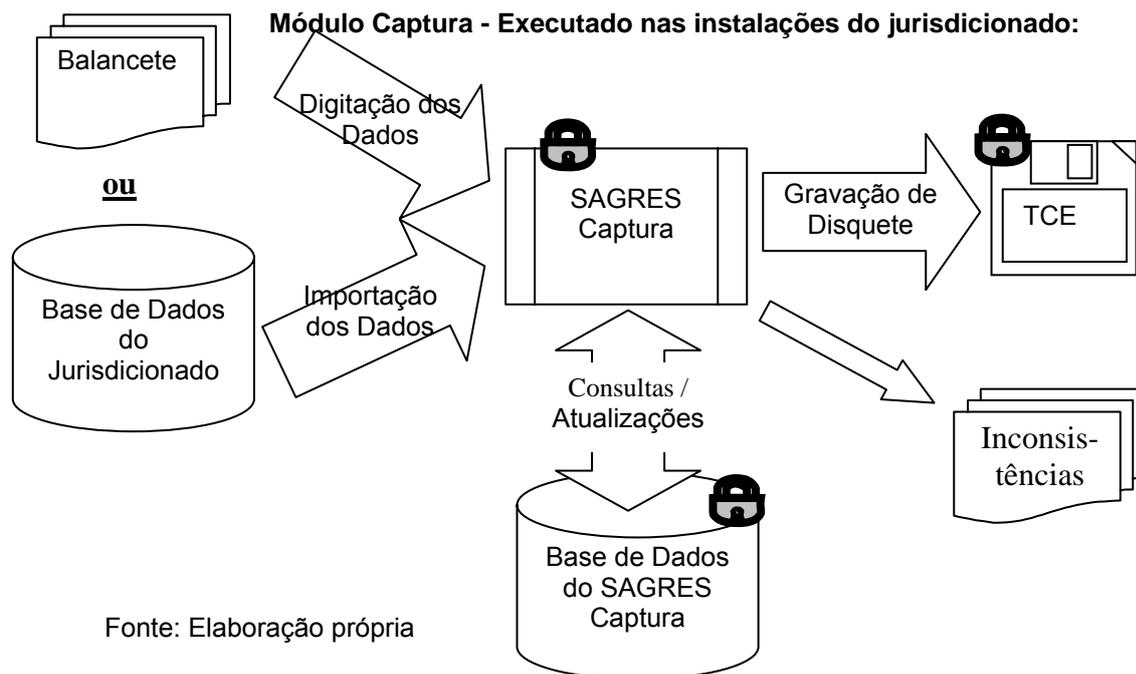


Figura 04 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – Captura

O módulo Carga funciona no protocolo do TCE/PB, validando o arquivo gerado no módulo Captura e gravando os dados em uma base de dados *SQL Server*. Caso seja detectada alguma falha, o sistema informa ao módulo auditor para providenciar as correções.

Módulo Carga - Executado no Protocolo do TCE/PB:

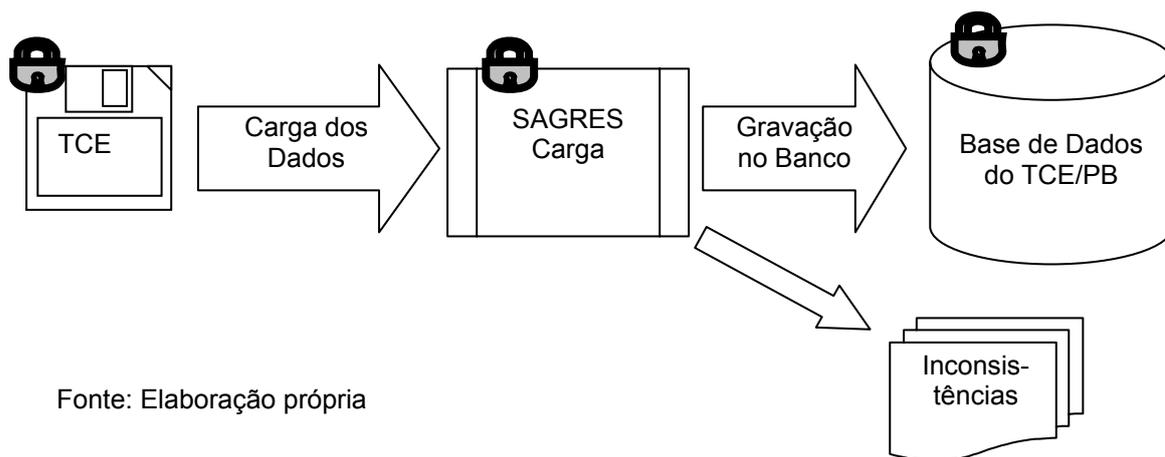


Figura 05 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – Carga

Já no módulo auditor, são realizadas as consultas e os cruzamentos de informações, possibilitando, também, a socialização dos achados de auditorias, a exemplo de irregularidades com fornecedores.

Módulo Auditor – Executado por auditores, no TCE/PB



Obs. O cadeado, no esquema acima, identifica fase/estágio seguro em razão de chaves e senhas de acesso ou criptografia de dados e informações.

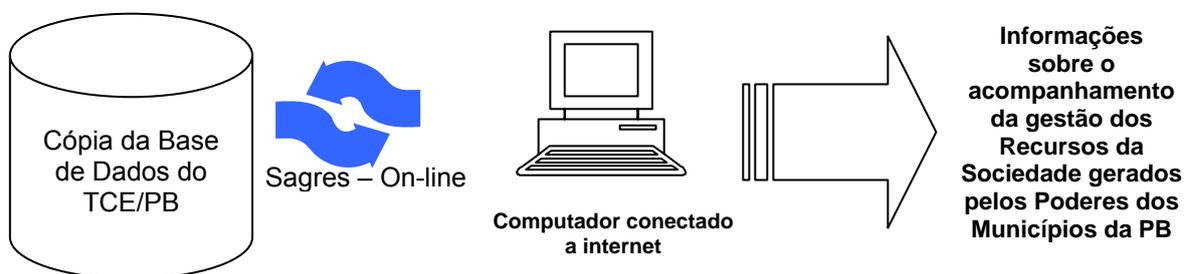
Fonte: Elaboração própria

Figura 06 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – Auditor

2.3.3 O módulo On-line do SAGRES

Este módulo corresponde à disponibilização para a sociedade de uma parte das consultas realizadas no módulo auditor. Com este módulo, o TCE/PB, no exercício de sua competência, possibilita o controle social, ao pôr em prática o princípio da transparência e disponibiliza, neste espaço, as principais informações relativas à gestão pública fornecidas pelos respectivos gestores, sem que sobre elas haja emitido qualquer juízo de valor.

Módulo On-line – Executado na internet por qualquer cidadão



Fonte: Elaboração própria

Figura 07 - Demonstrativo de funcionamento do SAGRES – On-line

2.3.3.1 Funcionalidades

Inicialmente, o usuário acessa a página abaixo a partir de um link da homepage do TCE (www.tce.pb.gov.br) ou diretamente através do site (http://controle.tce.pb.gov.br/sagresonline/sagres_online.php). Neste ponto, o usuário escolhe entre as duas opções de consulta, contas estaduais ou contas municipais.



Fonte: Sagres, 2008.

Figura 08 – Tela inicial do SAGRES on-line

O passo seguinte é a escolha do nome do município (unidade gestora), sua entidade (poder legislativo ou executivo) e o exercício financeiro (ano de competência da informação).

 A imagem mostra a tela de seleção da unidade gestora. No topo, há um cabeçalho azul com o texto "Seleção da Unidade Gestora". Abaixo, há três campos de seleção: "Unidade Gestora:" com um campo de texto e uma seta para baixo; "Entidade:" com um campo de texto e uma seta para baixo; e "Ano:" com um campo de texto e uma seta para baixo. Na base da tela, há dois botões: "Consultar" e "Cancelar".

Fonte: Sagres, 2008.

Figura 09 – Tela de seleção de municípios do SAGRES on-line

Feitas estas escolhas, o usuário terá acesso à tela principal do sistema com oito opções de consultas, a saber:



Este botão possibilita a visualização da receita agregada e detalhada do município, com a possibilidade de imprimir e apresentar os valores em um gráfico;



Neste item é possível identificar os agregados de despesa, da mesma forma que a receita;



Empenhos É a consulta mais detalhada da despesa, sendo possível combinar até quinze tipos de filtros, bastando para isto apenas a informação de um período. Nesta consulta, o usuário tem o detalhamento do empenho e de seus pagamentos;



Disponibilidades Informa a disponibilidade financeira de cada período, detalhando este valor em cada conta;



Licitações Possibilita a visualização dos detalhes das licitações por modalidade, objeto ou fornecedor, identificando também as propostas de cada licitação;



Obras Visualiza as obras cadastradas por categoria, tipo e fonte de recursos, apresentando, em cada obra, o seu detalhamento;



Veículos Consulta os veículos de um município por placa, marca e tipo de combustível, possibilitando, ainda, a identificação do relatório de consumo de cada veículo;



Credores Nesta consulta, o usuário pesquisa em todos os 223 municípios e em um período superior a um exercício financeiro, a existência de empenhos ou licitações em favor de um credor. Esta é a única consulta de análise transversal do módulo auditor que foi disponibilizada no módulo on-line do SAGRES.



Fonte: Sagres, 2008.

Figura 10 – Tela principal do SAGRES on-line

Concluída a revisão da literatura e apresentado o SAGRES on-line, desenvolvido e utilizado pelo TCE/PB, desenvolve-se a seguir a metodologia da pesquisa, com o delineamento do estudo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia tem por objetivo descrever o plano operacional da pesquisa na busca de resposta para a questão formulada. Neste contexto, Martins (2000) entende que a metodologia significa responder, explicar e justificar as questões de como, com que, onde e quando realizar a investigação.

3.1 Tipologia da Pesquisa

O plano de pesquisa pode ser classificado, segundo Richardson (1999, p. 66), da seguinte forma:

Estudos exploratórios, quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o fenômeno. [...] Estudos descritivos, quando se deseja descrever as características de um fenômeno. [...] Estudos explicativos, quando se deseja analisar as causas ou conseqüências de um fenômeno.

Observa-se que esta pesquisa é do tipo exploratória e descritiva, haja vista a pouca pesquisa sobre o tema e a busca de maiores informações sobre o uso da informação contábil na gestão pública dos municípios paraibanos e, posteriormente, a descrição, classificação e interpretação desta.

O último objetivo específico apresenta um caráter intervencionista, pois segundo Vergara (2000), um estudo é caracterizado como intervencionista quando ele propõe uma forma de intervir na realidade atual.

Quanto aos procedimentos realizados nesta pesquisa, estes foram divididos em duas etapas. Inicialmente foi desenvolvida uma pesquisa qualitativa visando identificar aspectos teóricos, regulamentais e operacionais e, em seguida, uma pesquisa quantitativa buscando identificar a captação das informações disponibilizadas pela Contabilidade Governamental e o seu uso no controle público dos municípios paraibanos.

Desse modo, o delineamento da primeira etapa caracteriza-se como uma pesquisa documental (fonte primária) e bibliográfica (fonte secundária) por fundamentar-se na análise de conteúdo de leis, normas, regulamentos, dissertações, teses, artigos técnicos, livros técnicos, pesquisas na *Internet* e documentos obtidos junto aos próprios municípios.

A pesquisa bibliográfica foi utilizada com o objetivo de estabelecer uma fundamentação teórica referente à problemática do estudo e dar consistência às constatações apresentadas ao longo do trabalho.

Nesta etapa foi feita, também, uma identificação dos municípios no contexto da Administração Pública, bem como a contextualização das formas de controle atualmente existentes.

Na segunda etapa, buscou-se identificar o uso das informações disponibilizadas pelos sistemas de informação contábil dos municípios paraibanos selecionados, com o intuito de descrever sua captação, ampliando o conhecimento existente. Assim, para o delineamento do trabalho, foi aplicada a técnica de levantamento, por meio da aplicação de questionário padrão com questões fechadas e abertas e observação direta com visita aos Municípios. De posse dos dados, foi realizada uma análise utilizando-se, em particular, a estatística descritiva e correlação.

3.2 Universo e Amostra

Segundo Lakatos e Marconi (1992) o universo em uma pesquisa é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum.

A localização geográfica escolhida para a realização da pesquisa foi o Estado da Paraíba que é situado no litoral oriental do Nordeste, limitando-se com os Estados do Rio Grande do Norte, ao norte; Pernambuco, ao sul e Ceará, a oeste; além do Oceano Atlântico a leste. A Paraíba tem uma área de 56.439,8 km², o que corresponde a 0,66% do território brasileiro e 3,63% da região Nordeste, conforme Atlas do IDEME (2003).

A Paraíba possui sua área territorial dividida, segundo o IDEME (2003) nas seguintes mesorregiões:

- Mata Paraibana - Acha-se intrinsecamente relacionada à área de domínio de formação florestal denominada de Mata Atlântica. A denominação tem conotação cultural e regional própria;
- Agreste Paraibano – Encontra-se numa situação intermediária entre o úmido e o semi-árido. Caracteriza-se pelo adensamento populacional, pluralismo no que se refere às condições naturais e organização da produção, sendo merecedor de destaque a força na policultura e criação de gado;
- Borborema – Trata-se de uma região bem individualizada tanto do ponto de vista das condições naturais, quanto no que se refere à estrutura produtiva. Nela são registrados os menores índices pluviométricos do Estado. Destaca-se por possuir a maior concentração de ocorrências minerais da Paraíba;

- Sertão – Trata-se de uma região individualizada. Distingue-se pelas depressões. O clima árido, a cobertura vegetal de caatinga e a ocupação relacionada à pecuária caracterizam a região.

Segundo o censo realizado pelo IBGE, no exercício de 2000, o Estado possuía, em 2005, uma população estimada de 3.539.167 habitantes nos seus 223 municípios.

Já o universo de pesquisa corresponde aos municípios com mais de 50.000 habitantes localizados no Estado da Paraíba. Este universo corresponde aos oito maiores municípios do Estado, abaixo relacionados, que estão espalhados por três das quatro mesorregiões do Estado e com uma população total estimada para 2005 de 1.493.329 habitantes, o que corresponde a 42,19% do total estimado para os 223 Municípios Paraibanos.

Tabela 02 – Relação dos Municípios com mais de 50.000 habitantes

| Município | Mesorregião | População | Valor Empenhado (R\$) |
|----------------|-------------------|------------------|-----------------------|
| João Pessoa | Mata Paraibana | 649.410 | 523.931.027 |
| Campina Grande | Agreste Paraibano | 365.559 | 125.870.091 |
| Santa Rita | Mata Paraibana | 122.446 | 57.817.818 |
| Patos | Sertão Paraibano | 94.984 | 35.054.750 |
| Bayeux | Mata Paraibana | 90.663 | 33.226.271 |
| Sousa | Sertão Paraibano | 62.610 | 37.729.062 |
| Cajazeiras | Sertão Paraibano | 55.775 | 26.607.107 |
| Guarabira | Agreste Paraibano | 51.882 | 27.031.206 |
| Total | | 1.493.329 | 867.267.331 |

Fonte: Sagres, 2007.

Um ponto importante para a escolha destes municípios diz respeito a sua importância econômica que, conforme a tabela 02 indica, em 2005, a despesa empenhada total destes municípios correspondeu a 37,68% (R\$ 867.267.331,20) de um total de R\$ 2.301.890.981,51 reais empenhado por todos os municípios paraibanos naquele exercício financeiro.

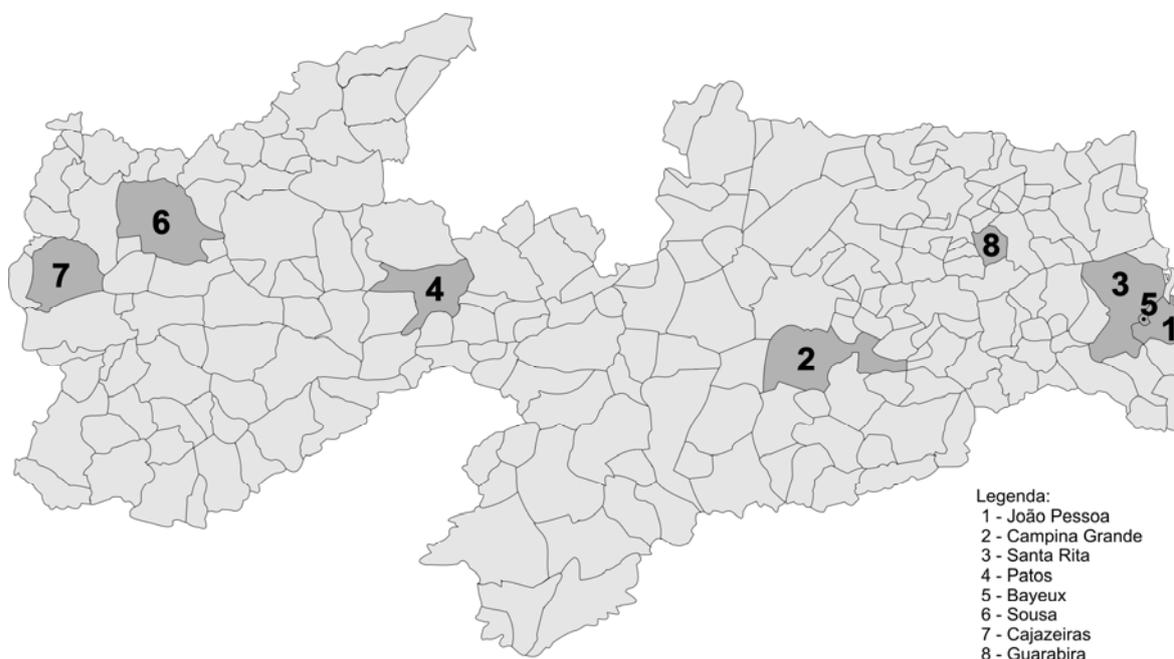
Outro ponto importante é que a gestão dos atuais agentes públicos apresenta toda a sua execução orçamentária e financeira em um sistema de coleta de dados do Tribunal de Contas denominado de Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (SAGRES), que possui um módulo que disponibiliza parte destes dados na *internet*.

Para o desenvolvimento deste sistema foi criada, em fevereiro de 2001, uma equipe composta dos técnicos Ed Wilson Fernandes de Santana e Severino Claudino Neto, que idealizaram e desenvolveram esta ferramenta. Anualmente, o SAGRES é aprimorado, sendo este trabalho uma grande oportunidade para a identificação dos pontos a serem melhorados, principalmente no módulo disponibilizado na *internet*.

Outra questão que influenciou na escolha foi o tratamento diferenciado que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no seu Art. 63, estabeleceu para os municípios com população inferior a 50.000 habitantes.

Divulgar semestralmente o Relatório de Gestão Fiscal - RGF e os seguintes demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária - REO: apuração da receita corrente líquida, receitas e despesas previdenciárias, resultados nominal e primário, despesas com juros e o de Restos a Pagar. (BRASIL, 2000, p. 22)

Os oito municípios encontram-se dispersos no eixo central do Estado da Paraíba, conforme se observa do mapa da figura 11.



Fonte: IDEME (2003, p.11) com adaptação

Figura 11 – Mapa do Estado da Paraíba

Com relação à amostra, em função da própria delimitação do tema, optou-se por visitar e entregar o questionário em todas as Câmaras e Conselhos que existirem nos oito municípios relacionados acima, de modo a garantir um erro de estimação de 5% com um nível de significância α de 0,05. O método de amostragem foi do tipo acidental.

O cálculo do tamanho mínimo da amostra necessário para estimar uma proporção foi realizado através da fórmula abaixo evidenciada em Bisquerra (2004) que é:

$$n = \frac{Z^2 \cdot p \cdot q}{e^2}$$

Fonte: Bisquerra (2004, p.80)

Quadro 03 – Fórmula de cálculo do número mínimo para estimar uma proporção

Nesta fórmula, o “p” refere-se à proporção de êxito a estimar em função de estudos prévios. Porém, neste estudo como não se dispõe destes estudos, aplicou-se o caso mais desfavorável, isto é, aquele que dará um tamanho da amostra maior. Ou seja “p” = 0,5 e “q” = 0,5 (proporção de não êxito). O “e” corresponde ao erro de estimação em percentual que foi de 5% e o “Z” tabelado, corresponde a 1,96 para um nível de significância α de 0,05 e “n” o número mínimo da amostra.

Chega-se, deste modo, a uma amostra mínima de 385 questionários respondidos, de um total de 591 questionários. Como a pesquisa obteve um total de 448 questionários respondidos, obteve-se uma redução do erro de estimação para 4,63%.

3.3 Seleção dos Sujeitos

Segundo Vergara (2000), os sujeitos da pesquisa são as pessoas que fornecerão os dados de que se necessita. Neste sentido, entende-se que a seleção dos sujeitos da pesquisa é parte importante no desenvolvimento do estudo.

Em função da necessidade de captação da percepção dos indivíduos que estão exercendo o mandato de vereador e de conselheiro municipal, o pesquisador optou por dirigir-se ao gestor máximo de cada entidade selecionada na amostra, para que o mesmo respondesse a pesquisa e encaminhasse o pesquisador aos demais colegas da entidade, para a continuidade normal da pesquisa.

Em cada Município foi visitada a Câmara de Vereadores e a sede dos Conselhos Municipais selecionados. Segundo o estudo de Bremaeker (2001), nos municípios com mais de 50.000 habitantes existe uma variação de 4 a 9 conselhos, sendo os mais comuns os conselhos municipais de: Saúde, Assistência Social, Educação, Direitos da Criança e Adolescente, Emprego e Trabalho e Meio Ambiente. Com menor intensidade, o autor evidencia os Conselhos Municipais de: Turismo, Habitação, Transporte e Política Urbana, podendo existir outros não identificados pelo autor, a exemplo do Conselho Municipal da Cultura.

Os Municípios pesquisados apresentaram uma quantidade de conselhos diferenciada, variando de um mínimo de 6 (seis) a um máximo de 12 (doze). Neste trabalho, o critério para escolha dos conselhos foi que os mesmos estivessem em pleno funcionamento de

suas atividades e que existissem em todos os oito Municípios selecionados. Deste modo, foram selecionados os 6 (seis) conselhos a seguir relacionados:

- Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – C.M.D.C.A;
- Conselho Municipal da Saúde – C.M.S.;
- Conselho Municipal da Educação – C.M.E.;
- Conselho Municipal de Alimentação Escolar – C.M.A.E;
- Conselho Municipal do FUNDEB – C.M.FUNDEB;
- Conselho Municipal da Assistência Social – C.M.A.S.

3.4 Técnica de Coleta de Dados

A coleta de dados da pesquisa foi realizada através de um questionário padrão (apêndice A) com questões abertas e fechadas. A forma de aplicação deste questionário foi individual e/ou pessoal grupal¹⁰.

A estrutura do questionário é dividida em cinco grupos, objetivando construir um quadro demográfico da população que fará parte da amostra e sistematizar as respostas desta pesquisa.

Os grupos foram assim distribuídos: (1) qualificação de quem está respondendo o questionário; (2) questões sobre o sistema de informação da Contabilidade Governamental local com relação ao atendimento das necessidades; (3) questões sobre acessibilidade e compreensão da informação disponibilizada; (4) questões sobre o conhecimento e utilização da internet e do SAGRES on-line e (5) questões finais sobre a opinião do participante sobre o exercício do controle social e sugestões de formas de seu aprimoramento.

Utilizou-se um questionário com quatorze perguntas, dispostas em uma escala, possibilitando cinco níveis de respostas: concordo totalmente; mais concordo do que discordo; mais discordo do que concordo; discordo totalmente; desconheço o assunto. Além destas, foram elaborados mais sete perguntas com o objetivo de caracterizar o entrevistado e identificar suas necessidades e deficiências no tocante ao exercício do controle social e ao sistema de Contabilidade Governamental.

Para preencher os requisitos de validade, confiabilidade e precisão, o questionário da pesquisa foi submetido a um pré-teste como forma de garantir que este detectasse exatamente o que se pretendia.

¹⁰ Nesta forma o pesquisador distribui os questionários para um grupo de indivíduos reunidos em sala.

3.5 Tratamento Estatístico dos Dados

Os dados coletados foram sumarizados e analisados empregando-se técnicas de estatística descritiva. Para tanto, foi utilizado um programa de análise estatística denominado de *Statistical Package for Social Sciences* - SPSS em conjunto com uma planilha eletrônica de cálculo.

No caso das questões em que o participante expressa a sua opinião de forma livre, foi realizado uma estratificação das respostas em 5 (cinco) grandes temas, objetivando consolidar e quantificar estas opiniões.

Para verificar qual a distribuição de probabilidade da população a partir dos dados da amostra foi utilizado o teste de Kolmogorov-Smirnov. Segundo Bisquerra (2004), esta verificação é do tipo qualidade de ajuste a uma distribuição teórica.

A verificação da correlação das assertivas foi realizada através da medição do coeficiente de Spearman (ρ), que é uma alternativa não-paramétrica para o coeficiente de correlação de Pearson. Este coeficiente requer, segundo Bisquerra (2004) que as variáveis sejam medidas, no mínimo, em uma escala ordinal.

Formulada a metodologia da pesquisa, na seqüência, apresentam-se a discussão dos resultados obtidos.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados obtidos a partir da discussão dos dados coletados junto aos 448 (quatrocentos e quarenta e oito) participantes, sendo 80 (oitenta) vereadores e 368 (trezentos e sessenta e oito) conselheiros dos 8 (oito) municípios visitados durante o período do estudo. Na primeira parte, faz-se uma tabulação da composição dos grupos e das pessoas que responderam ao questionário. Comparam-se, ainda, os percentuais de participantes em cada município. A segunda apresenta e comenta as questões finais sobre a opinião do participante sobre o exercício do controle social e sugestões de formas de seu aprimoramento. Por fim, evidenciam-se os resultados obtidos nos testes estatísticos aplicados para verificação do objetivo da pesquisa.

A tabela 03 apresenta a relação dos conselhos que participaram da pesquisa em cada município, evidenciando-se que nos municípios de Santa Rita e Sousa foram obtidas as maiores participações de conselheiros com 86%. Já em Cajazeiras, que é o município mais distante da capital, tem-se a menor, com 66% de participação.

Tabela 03 – Relação dos conselheiros participantes por município

| Municípios | Nº de Conselheiros | Nº de Participantes | % |
|----------------|--------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 74 | 56 | 76% |
| Bayeux | 52 | 40 | 77% |
| Santa Rita | 44 | 38 | 86% |
| Guarabira | 60 | 42 | 70% |
| Campina Grande | 76 | 54 | 71% |
| Patos | 72 | 51 | 71% |
| Sousa | 56 | 48 | 86% |
| Cajazeiras | 59 | 39 | 66% |
| Total | 493 | 368 | 75% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

A tabela 04 apresenta as relações dos conselhos municipais da criança e do adolescente, que são responsáveis pela fiscalização das políticas públicas voltada para a proteção dos direitos das crianças e adolescentes. Observou-se uma maior participação em Santa Rita e em Sousa, com 100% dos participantes. Em Cajazeiras, obteve-se apenas 50% de participação.

Tabela 04 – Relação dos conselheiros do C.M.D.C.A. por município

| Municípios | Nº de Conselheiros | Nº de Participantes | % |
|----------------|--------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 10 | 7 | 70% |
| Bayeux | 10 | 8 | 80% |
| Santa Rita | 6 | 6 | 100% |
| Guarabira | 10 | 6 | 60% |
| Campina Grande | 10 | 9 | 90% |
| Patos | 14 | 11 | 79% |
| Sousa | 8 | 8 | 100% |
| Cajazeiras | 10 | 5 | 50% |
| Total | 78 | 60 | 77% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Já os conselhos municipais da saúde são responsáveis pela fiscalização da aplicação dos recursos públicos municipais nesta função de governo, bem como dos recursos transferidos através do Sistema Único de Saúde - SUS. Estes conselhos possuem a maior quantidade de membros com 116 conselheiros, sendo obtido a menor participação proporcional, com apenas 68% conforme mostrado na tabela 05.

Tabela 05 – Relação dos conselheiros do C.M.S. por município

| Municípios | Nº de Conselheiros | Nº de Participantes | % |
|----------------|--------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 24 | 15 | 63% |
| Bayeux | 12 | 9 | 75% |
| Santa Rita | 8 | 8 | 100% |
| Guarabira | 10 | 6 | 60% |
| Campina Grande | 18 | 15 | 83% |
| Patos | 20 | 10 | 50% |
| Sousa | 12 | 9 | 75% |
| Cajazeiras | 12 | 7 | 58% |
| Total | 116 | 79 | 68% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

No casos dos conselhos municipais da educação, este são responsáveis pela fiscalização das políticas públicas relacionadas com esta função de governo. Foi nestes conselhos, conforme se observa na tabela 06, que foi obtido o maior percentual de participação com 86%, com destaque para os municípios de João Pessoa, Guarabira, Patos e Sousa, com 100% de participação.

Tabela 06 – Relação dos conselheiros do C.M.E. por município

| Municípios | Nº de Conselheiros | Nº de Participantes | % |
|----------------|--------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 9 | 9 | 100% |
| Bayeux | 5 | 4 | 80% |
| Santa Rita | 8 | 6 | 75% |
| Guarabira | 10 | 10 | 100% |
| Campina Grande | 13 | 7 | 54% |
| Patos | 10 | 10 | 100% |
| Sousa | 8 | 8 | 100% |
| Cajazeiras | 9 | 8 | 89% |
| Total | 72 | 62 | 86% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Os conselheiros da alimentação escolar são responsáveis pela fiscalização da política pública que tem o objetivo de suprir as necessidades nutricionais dos estudantes municipais. A maioria destes conselhos é composta por 7 (sete) conselheiros, conforme se observa na tabela 07.

Tabela 07 – Relação dos conselheiros do C.M.A.E. por município

| Municípios | Nº de Conselheiros | Nº de Participantes | % |
|----------------|--------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 7 | 6 | 86% |
| Bayeux | 7 | 5 | 71% |
| Santa Rita | 7 | 7 | 100% |
| Guarabira | 7 | 5 | 71% |
| Campina Grande | 12 | 7 | 58% |
| Patos | 12 | 6 | 50% |
| Sousa | 5 | 4 | 80% |
| Cajazeiras | 7 | 5 | 71% |
| Total | 64 | 45 | 70% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Os conselhos municipais do FUNDEB são responsáveis pela fiscalização da aplicação dos recursos repassados ao seu município através do fundo nacional de desenvolvimento da educação básica. Estes conselhos foram os segundo em número de participantes proporcionais, com destaque para os municípios de Santa Rita e Patos, com 100% de participação, conforme se observa na tabela 08.

Tabela 08 – Relação dos conselheiros do C.M.FUNDEB por município

| Municípios | Nº de Conselheiros | Nº de Participantes | % |
|----------------|--------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 8 | 7 | 88% |
| Bayeux | 8 | 6 | 75% |
| Santa Rita | 7 | 7 | 100% |
| Guarabira | 9 | 6 | 67% |
| Campina Grande | 10 | 8 | 80% |
| Patos | 6 | 6 | 100% |
| Sousa | 11 | 7 | 64% |
| Cajazeiras | 9 | 7 | 78% |
| Total | 68 | 54 | 79% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Finalmente, têm-se os conselheiros dos conselhos municipais de assistência social que são responsáveis pela fiscalização das políticas públicas com o objetivo de prestar assistência social aos municípios. O segundo maior quantitativo de conselheiros encontra-se nestes conselhos, sendo merecedor de destaque o município de Sousa, com 100% de participação, conforme se depreende da tabela 09.

Tabela 09 – Relação dos conselheiros do C.M.A.S. por município

| Municípios | Nº de Conselheiros | Nº de Participantes | % |
|----------------|--------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 16 | 12 | 75% |
| Bayeux | 10 | 8 | 80% |
| Santa Rita | 8 | 4 | 50% |
| Guarabira | 14 | 9 | 64% |
| Campina Grande | 13 | 8 | 62% |
| Patos | 10 | 8 | 80% |
| Sousa | 12 | 12 | 100% |
| Cajazeiras | 12 | 7 | 58% |
| Total | 95 | 68 | 72% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Com relação às câmaras de vereadores, a participação foi de 82%, sendo Guarabira o único a apresentar um índice de 100% de questionários respondidos. Já Santa Rita contribuiu com apenas 55% de seu quadro de vereadores. Ver tabela 10:

Tabela 10 – Relação dos vereadores participantes por município

| Municípios | Nº de Vereadores | Nº de Participantes | % |
|----------------|------------------|---------------------|------------|
| João Pessoa | 21 | 17 | 81% |
| Bayeux | 10 | 9 | 90% |
| Santa Rita | 11 | 6 | 55% |
| Guarabira | 10 | 10 | 100% |
| Campina Grande | 16 | 13 | 81% |
| Patos | 10 | 9 | 90% |
| Sousa | 10 | 8 | 80% |
| Cajazeiras | 10 | 8 | 80% |
| Total | 98 | 80 | 82% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Por fim, entende-se que para uma melhor compreensão dos resultados é importante entender que o formulário utilizado na pesquisa é dividido em grupos, conforme segue:

- As questões de 1 a 5 visam caracterizar quem está respondendo o questionário;
- as de 6 a 9 versam sobre o sistema de informação da Contabilidade Governamental local com relação ao atendimento das necessidades;
- as de 10 a 13 tratam da acessibilidade e compreensão da informação disponibilizada pelo sistema de Contabilidade Governamental;
- as 14 a 17 discorrem sobre o conhecimento e utilização da internet e do SAGRES on-line;
- as 18 a 21 finalizam o questionário com a captação da opinião do participante sobre o exercício do controle social e sugestões de formas de aprimoramento deste controle por parte do TCE/PB.

4.1 Composição dos participantes

Dos 448 participantes, a maior quantidade encontra-se nas Câmaras Municipais, com 80 questionários recebidos, correspondendo a 82% do total de vereadores participantes da pesquisa. Os Conselhos Municipais de Alimentação Escolar tiveram a menor quantidade, o que, em números absolutos, correspondeu a 45 questionários, equivalendo a 70% do total de conselheiros. Este fato decorre de uma maior constância das reuniões das Câmaras Municipais e da assiduidade dos Vereadores e de um menor número de conselheiros no caso dos conselhos de alimentação escolar. Já a menor participação proporcional ocorreu com os conselheiros da saúde, em decorrência da grande quantidade de conselheiros. A tabela 11 apresenta a discriminação dos participantes por ocupação.

Tabelas 11 – Participantes do questionário por ocupação

| Instituição | Nº de Agentes | Nº de Participantes | % |
|---|---------------|---------------------|------------|
| Câmara Municipal de Vereadores | 98 | 80 | 82% |
| Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente | 78 | 60 | 77% |
| Conselho Municipal da Saúde | 116 | 79 | 68% |
| Conselho Municipal da Educação | 72 | 62 | 86% |
| Conselho Municipal de Alimentação Escolar | 64 | 45 | 70% |
| Conselho Municipal do FUNDEB | 68 | 54 | 79% |
| Conselho Municipal da Assistência Social | 95 | 68 | 72% |
| Total | 591 | 448 | 76% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O primeiro ponto na caracterização dos agentes consistiu na identificação da sua formação acadêmica, observando-se uma concentração de questionários respondidos por pessoas com formação superior o que correspondeu a 69%, sendo importante destacar que os Conselheiros da Educação apresentaram uma melhor formação acadêmica, com 47% destes conselheiros com cursos de pós-graduação e 24% do total de participantes com este grau de instrução. Já com formação até o 1º Grau observou-se uma concentração maior entre os vereadores, com 15% dos deles e 30% do total de participantes com este grau de instrução. A tabela 12 e o gráfico 01 evidenciam a divisão total desta formação.

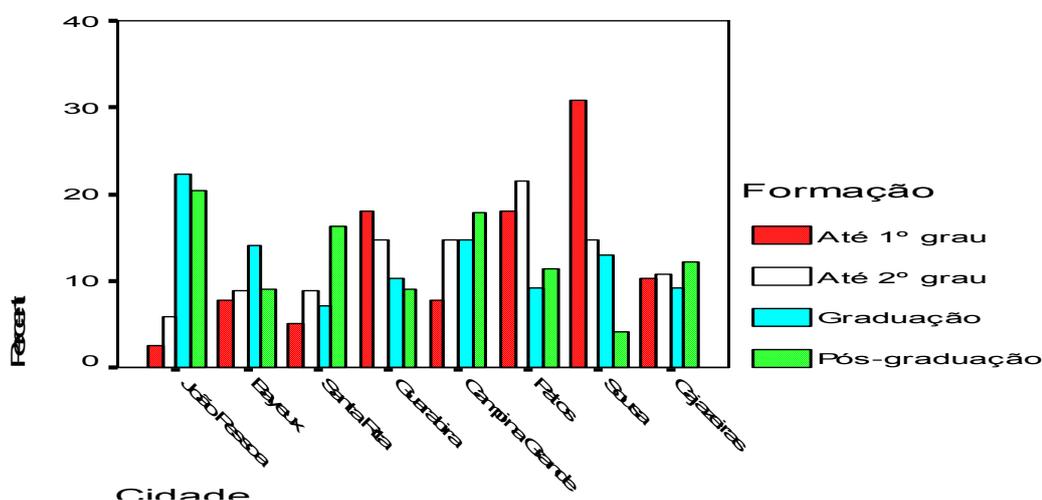
Tabela 12 – Formação acadêmica dos agentes que responderam ao questionário

| Instituição | 1º Grau | 2º Grau | 3º Grau | Pós-graduação | Total |
|--|-----------|------------|------------|---------------|-------------|
| Câmara Municipal | 12 | 21 | 35 | 12 | 80 |
| | 15% | 26% | 44% | 15% | 100% |
| Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (C. M. C. Adolescente) | 7 | 16 | 28 | 9 | 60 |
| | 12% | 27% | 46% | 15% | 100% |
| Conselho Municipal da Saúde (C. M. Saúde) | 4 | 26 | 24 | 25 | 79 |
| | 5% | 33% | 30% | 32% | 100% |
| Conselho Municipal da Educação (C. M. Educação) | | 6 | 27 | 29 | 62 |
| | | 10% | 43% | 47% | 100% |
| Conselho Municipal de Alimentação Escolar (C. M. A. Escolar) | 4 | 10 | 18 | 13 | 45 |
| | 9% | 22% | 40% | 29% | 100% |
| Conselho Municipal do FUNDEB (C. M. FUNDEB) | 7 | 8 | 19 | 20 | 54 |
| | 13% | 15% | 35% | 37% | 100% |
| Conselho Municipal da Assistência Social (C. M. A. Social) | 5 | 15 | 33 | 15 | 68 |
| | 7% | 22% | 49% | 22% | 100% |
| Total | 39 | 102 | 184 | 123 | 448 |
| | 9% | 23% | 41% | 28% | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Já se for observado a formação acadêmica em relação ao Município, tem-se como destaque os vereadores de João Pessoa que possuem a maior relação de graduados e pós-

graduados, com 22% e 20%, respectivamente, e a menor de participantes com até 1º e 2º grau, que equivale a 3% e 6% na devida ordem.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 1 – Formação acadêmica dos agentes da pesquisa

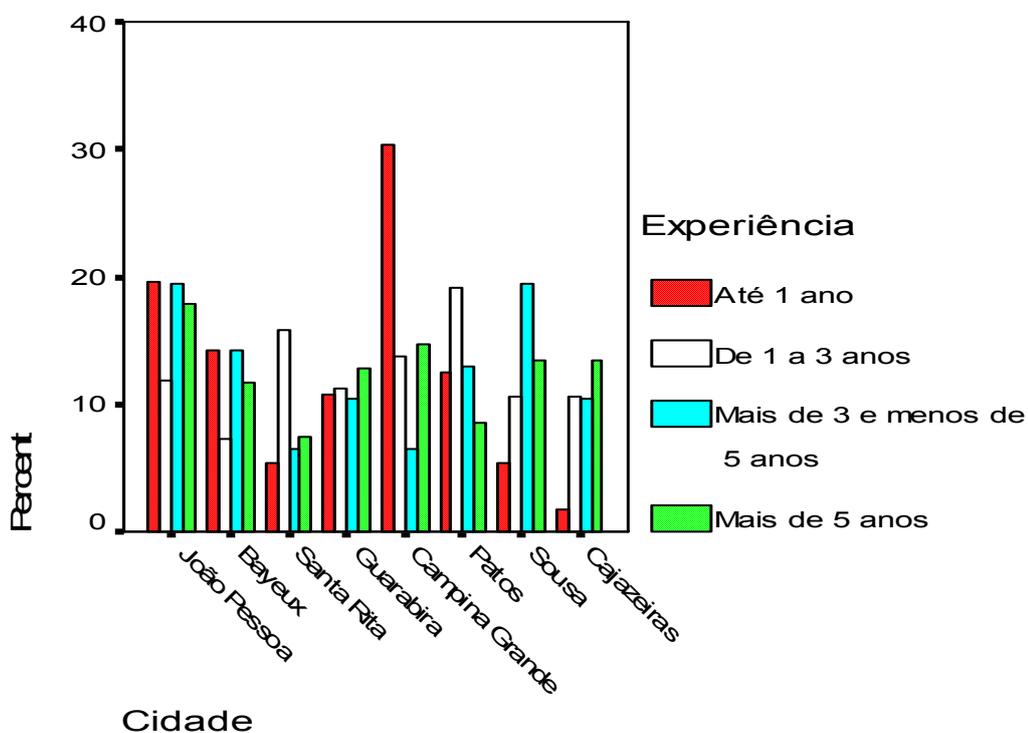
A experiência que os agentes possuem no exercício do controle foi evidenciada com a identificação do número de anos no desempenho da atividade. A maioria encontra-se com mais de cinco anos de experiência, sendo importante destacar que os vereadores possuem maior tempo no exercício da atividade, com 57% do total com mais de cinco anos. Já os Conselheiros do FUNDEB têm pouca experiência na atividade, com 35% com menos de um ano na atividade. A tabela 13 e o gráfico 02 apresentam a decomposição da experiência dos agentes.

Tabela 13 – Experiência dos agentes na atual atividade

| Instituição | 0 a 1 ano | 1 a 3 anos | 3 a 5 anos | Mais de 5 anos | Total |
|--|------------|------------|------------|----------------|-------------|
| Câmara Municipal | 3 | 23 | 8 | 46 | 80 |
| | 4% | 29% | 10% | 57% | 100% |
| Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (C. M. C. Adolescente) | 6 | 27 | 10 | 17 | 60 |
| | 10% | 45% | 17% | 28% | 100% |
| Conselho Municipal da Saúde (C. M. Saúde) | 7 | 23 | 19 | 30 | 79 |
| | 9% | 29% | 24% | 38% | 100% |
| Conselho Municipal da Educação (C. M. Educação) | 4 | 27 | 12 | 19 | 62 |
| | 7% | 43% | 19% | 31% | 100% |
| Conselho Municipal de Alimentação Escolar (C. M. A. Escolar) | 12 | 14 | 5 | 14 | 45 |
| | 27% | 31% | 11% | 31% | 100% |
| Conselho Municipal do FUNDEB (C. M. FUNDEB) | 19 | 13 | 7 | 15 | 54 |
| | 35% | 24% | 13% | 28% | 100% |
| Conselho Municipal da Assistência Social (C. M. A. Social) | 5 | 25 | 16 | 22 | 68 |
| | 7% | 37% | 24% | 32% | 100% |
| Total | 56 | 152 | 77 | 163 | 448 |
| | 13% | 34% | 17% | 36% | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O gráfico 02 apresenta esta experiência dos agentes em cada Município, sendo verificado que a maior experiência encontra-se em João Pessoa, com 18% dos participantes com mais de 5 (cinco) anos na atividade. Já Campina Grande possui 30% de participantes com menos de um ano.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 02 – Experiência dos agentes da pesquisa na atual atividade

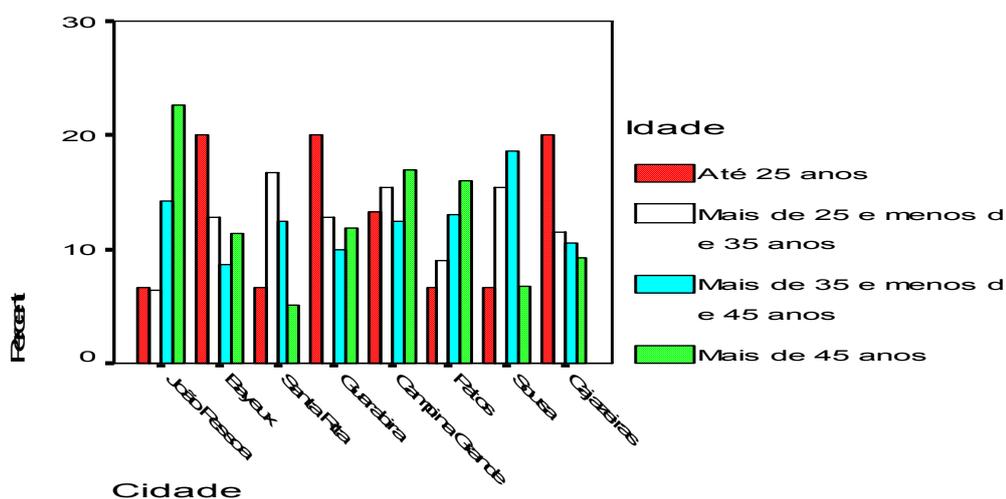
Outro ponto observado foi com relação à faixa etária dos agentes. Destaca-se que a maioria encontra-se com mais de 45 anos de idade, sendo importante salientar que são os vereadores que se encontram em maior proporção nesta faixa etária, com uma frequência de 59%. Já os conselheiros dos direitos da criança e do adolescente encontram-se com a maior quantidade de participantes na faixa etária de até 25 anos de idade. A tabela 14 e o gráfico 03 apresentam a distribuição dos agentes por faixa etária.

Tabela 14 – Faixa etária dos agentes que responderam ao questionário

| Instituição | até 25 anos | 25 a 35 anos | 35 a 45 anos | Mais de 45 anos | Total |
|--|-------------|--------------|--------------|-----------------|-------------|
| Câmara Municipal | 1 | 8 | 24 | 47 | 80 |
| | 1% | 10% | 30% | 59% | 100% |
| Conselho Municipal dos D. da Criança e do Adolescente (C.M.C. Adolescente) | 6 | 9 | 23 | 22 | 60 |
| | 10% | 15% | 38% | 37% | 100% |
| Conselho Municipal da Saúde (C. M. Saúde) | 1 | 11 | 29 | 38 | 79 |
| | 1% | 14% | 38% | 48% | 100% |
| Conselho Municipal da Educação (C. M. Educação) | 1 | 11 | 25 | 25 | 62 |
| | 2% | 18% | 40% | 40% | 100% |
| Conselho Municipal de Alimentação Escolar (C. M. A. Escolar) | | 14 | 13 | 18 | 45 |
| | | 31% | 29% | 40% | 100% |
| Conselho Municipal do FUNDEB (C. M. FUNDEB) | 5 | 10 | 25 | 14 | 54 |
| | 9% | 19% | 46% | 26% | 100% |
| Conselho Municipal da Assistência Social (C. M. A. Social) | 1 | 15 | 22 | 30 | 68 |
| | 2% | 22% | 32% | 44% | 100% |
| Total | 15 | 78 | 161 | 194 | 448 |
| | 3% | 18% | 36% | 43% | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

No caso de ser observada a faixa etária dos agentes em relação aos municípios pesquisados, tem-se que em Bayeux, Guarabira e Cajazeiras o percentual de participantes com até 25 anos foi de aproximadamente 20%. Já em João Pessoa, Santa Rita, Patos e Souza este valor ficou em torno de 7%. Neste contexto Campina Grande foi que apresentou uma distribuição por faixa etária mais uniforme.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 03 – Agentes por faixa etária

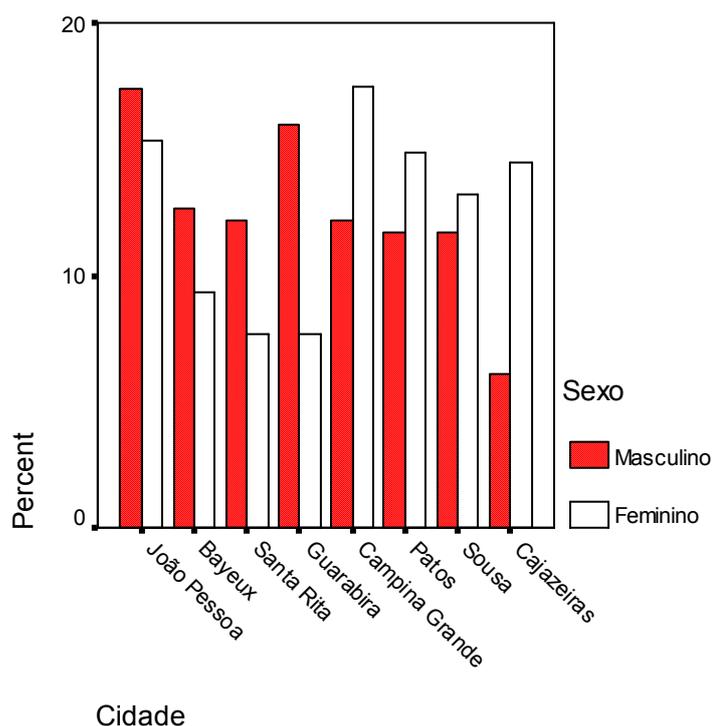
O último item de caracterização dos participantes foi a sua composição com relação ao gênero, sendo a maioria é do sexo feminino, com 53%. A tabela 15 e o gráfico 04 discriminam os agentes que responderam esta pesquisa por sexo.

Tabela 15 – Relação dos agentes por sexo

| Instituição | Masculino | Feminino | Total |
|--|------------|------------|-------------|
| Câmara Municipal | 71 | 9 | 80 |
| | 89% | 11% | 100% |
| Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (C. M. C. Adolescente) | 18 | 42 | 60 |
| | 30% | 70% | 100% |
| Conselho Municipal da Saúde (C. M. Saúde) | 35 | 44 | 79 |
| | 44% | 56% | 100% |
| Conselho Municipal da Educação (C. M. Educação) | 28 | 34 | 62 |
| | 45% | 55% | 100% |
| Conselho Municipal de Alimentação Escolar (C. M. A. Escolar) | 17 | 28 | 45 |
| | 38% | 62% | 100% |
| Conselho Municipal do FUNDEB (C. M. FUNDEB) | 19 | 35 | 54 |
| | 35% | 65% | 100% |
| Conselho Municipal da Assistência Social (C. M. A. Social) | 25 | 43 | 68 |
| | 37% | 63% | 100% |
| Total | 213 | 235 | 448 |
| | 47% | 53% | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O gráfico 04 evidencia que nos quatro primeiros municípios (João Pessoa, Bayeux, Santa Rita e Guarabira) existe um maior número de conselheiros e vereadores do sexo masculino, com destaque para Guarabira, que possui 100% dos vereadores e 90% dos conselheiros de educação do sexo masculino. Esta situação se inverte nos últimos quatro municípios do gráfico (Campina Grande, Patos, Sousa e Cajazeiras), com destaque para Cajazeiras, com 100% dos conselheiros da assistência social e 89% dos conselheiros da educação do sexo feminino.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 04 – Relação dos agentes por sexo

4.2 Opinião dos participantes

Para captar a opinião dos participantes foram realizadas três perguntas sobre o exercício do controle social e uma solicitando sugestões de ações que o TCE poderia implementar para o aprimoramento do controle social.

A primeira indagou se a posição política do agente que exerce o controle influencia na sua forma de controlar a gestão municipal.

O teste de Kolmogorov-Smirnov evidenciou que a assertiva possui uma distribuição normal, conforme se observa no apêndice B, não existindo, deste modo, nenhum viés de direcionamento desta questão.

A tabela 16 evidencia uma concordância com a afirmativa de que existe uma influência do posicionamento político do agente na sua forma de exercer o controle. Esta assertiva teve a concordância total de 31,5% dos participantes e a parcial de 37%, sendo importante destacar que os participantes do município de Sousa discordam desta afirmação, com um total de 60,3%, inclusos os que discordam parcialmente e totalmente.

Tabela 16 – Influência da posição política na forma de exercer o controle

| Municípios | Concordo Totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | % |
|----------------|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|---------------|
| João Pessoa | 20 | 28 | 14 | 7 | 69 |
| | 29,0% | 40,6% | 20,3% | 10,1% | 100,0% |
| Bayeux | 18 | 12 | 5 | 7 | 42 |
| | 42,9% | 28,6% | 11,9% | 16,7% | 100,0% |
| Santa Rita | 15 | 12 | 5 | 2 | 34 |
| | 44,1% | 35,3% | 14,7% | 5,9% | 100,0% |
| Guarabira | 14 | 24 | 8 | 4 | 50 |
| | 28,0% | 48,0% | 16,0% | 8,0% | 100,0% |
| Campina Grande | 25 | 26 | 6 | 7 | 64 |
| | 39,1% | 40,6% | 9,4% | 10,9% | 100,0% |
| Patos | 20 | 25 | 6 | 5 | 56 |
| | 35,7% | 44,6% | 10,7% | 8,9% | 100,0% |
| Sousa | 9 | 12 | 19 | 13 | 53 |
| | 17,0% | 22,6% | 35,8% | 24,5% | 100,0% |
| Cajazeiras | 9 | 14 | 8 | 14 | 45 |
| | 20,0% | 31,1% | 17,8% | 31,1% | 100,0% |
| Total | 130 | 153 | 71 | 59 | 413 |
| | 31,5% | 37,0% | 17,2% | 14,3% | 100,0% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

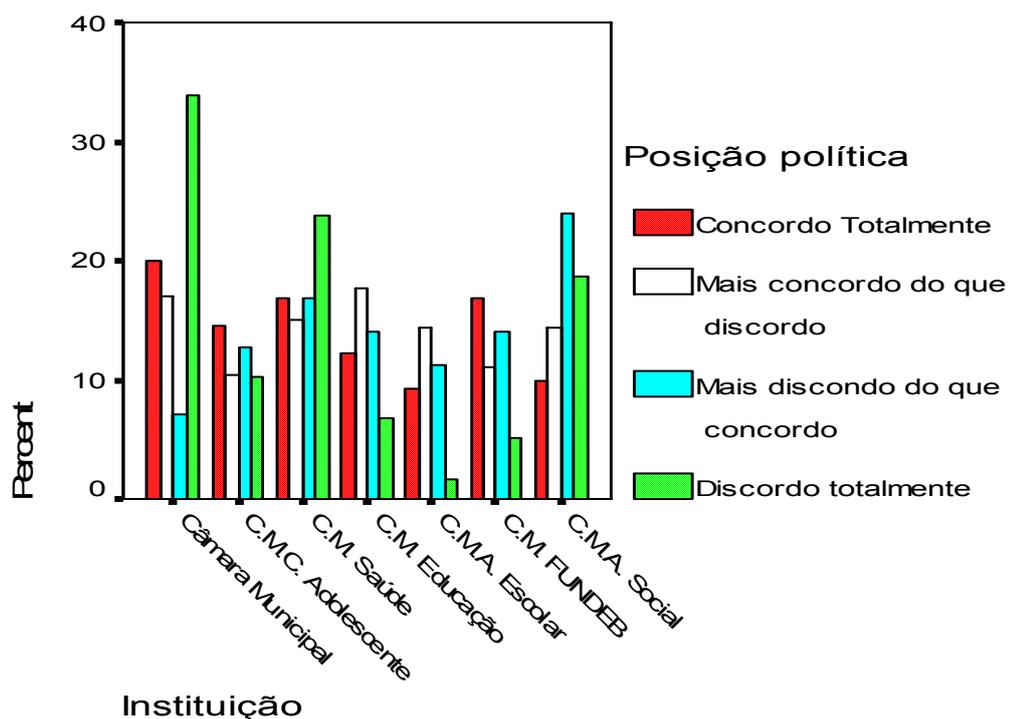
A relação da resposta a este questionamento com a atividade atual do respondente, no caso de vereador, apresentada na Tabela 17 ratifica a influência política, haja vista que quando o exercício da atividade atual é da base do Prefeito tem-se discordância maior desta assertiva, com 39,1%, e quando é de oposição ao Prefeito a discordância é de 22,6%, evidenciando uma diferença de 16,5%. Entre todos os respondentes, tem-se 7,8% que afirmaram desconhecer este assunto.

Tabela 17 – Influência da posição política na forma de exercer o controle

| Atividade atual | Concordo Totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | % |
|----------------------|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|--------------|
| A favor do Prefeito | 23,9% | 37,0% | 8,7% | 30,4% | 100,0 |
| Oposição ao Prefeito | 48,4% | 29,0% | 3,2% | 19,4% | 100,0 |
| Total | 33,8% | 33,8% | 6,5% | 26,0% | 100,0 |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Observando a distribuição destas respostas entre os conselhos e câmara municipal tem-se que a concordância total com a assertiva sofre uma pequena variação, com um máximo de 20% entre os vereadores e um mínimo de 9,2% entre os conselheiros da alimentação escolar. Já a discordância total possui uma grande discrepância concentrando 33,9% de seus respondentes entre os vereadores e apenas 1,7% ente os conselheiros da alimentação escolar.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 05 – Influência da posição política na forma de exercer o controle.

A segunda questão perguntou se a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF contribuiu para o aprimoramento do controle da gestão municipal.

O teste de Kolmogorov-Smirnov evidenciou que a assertiva possui uma distribuição normal, conforme se observa no apêndice C, não existindo, deste modo, nenhum viés de direcionamento desta questão.

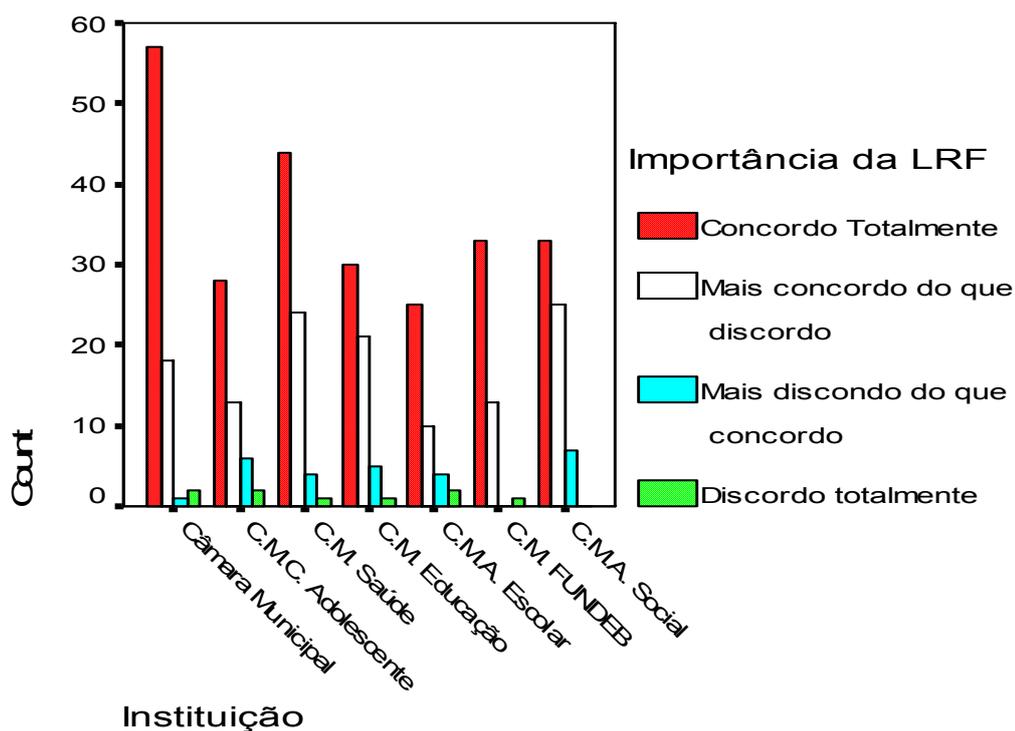
A tabela 18 demonstra uma grande concordância com a afirmativa de que a Lei de Responsabilidade Fiscal contribuiu para o aprimoramento do controle da gestão pública municipal. Esta assertiva teve a concordância de 91,2% dos participantes, sendo que destes, 61% concordaram totalmente com a afirmativa. No município de Sousa foi evidenciado um percentual de 19,3% de discordância, sendo que deste total, tem-se 5,8% que discordam totalmente.

Tabela 18 – Relação das respostas sobre a contribuição da LRF

| Municípios | Concordo Totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | % |
|----------------|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|---------------|
| João Pessoa | 43 | 21 | 6 | | 70 |
| | 61,4% | 30,0% | 8,6% | | 100,0% |
| Bayeux | 28 | 8 | 2 | | 38 |
| | 73,7% | 21,1% | 5,3% | | 100,0% |
| Santa Rita | 27 | 5 | 1 | 1 | 34 |
| | 79,4% | 14,7% | 2,9% | 2,9% | 100,0% |
| Guarabira | 26 | 17 | 4 | 3 | 50 |
| | 52,0% | 34,0% | 8,0% | 6,0% | 100,0% |
| Campina Grande | 37 | 25 | 3 | | 65 |
| | 56,9% | 38,5% | 4,6% | | 100,0% |
| Patos | 34 | 19 | 2 | | 55 |
| | 61,8% | 34,5% | 3,6% | | 100,0% |
| Sousa | 26 | 16 | 7 | 3 | 52 |
| | 50,0% | 30,8% | 13,5% | 5,8% | 100,0% |
| Cajazeiras | 29 | 13 | 2 | 2 | 46 |
| | 63,0% | 28,3% | 4,3% | 4,3% | 100,0% |
| Total | 250 | 124 | 27 | 9 | 410 |
| | 61,0% | 30,2% | 6,6% | 2,2% | 100,0% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Observando a distribuição destas respostas entre os conselhos e câmara municipal, tem-se que a concordância total com a assertiva foi maior entre os vereadores, com 57% respondendo que concordam totalmente com a afirmação. Já a discordância total não foi citada entre os conselheiros da assistência social e nos demais, obteve um valor entre 1 e 2 participantes. Os conselheiros municipais do conselho dos direitos da criança e adolescente foram os que mais discordaram, com 8 participantes escolhendo a discordância total ou parcial, o que corresponde a 16,3% do total de participantes deste conselho.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 06 – Importância da LRF agrupada por instituição pesquisada.

Já a última pergunta solicitou que o agente identificasse quais dos demonstrativos relacionados ele utilizava para o exercício do controle e como ele é disponibilizado. Caso utilizasse algum outro demonstrativo ou meio de acesso relacionasse no espaço disponibilizado no final desta pergunta. Deste modo, observou-se que de um total de 448 questionários devolvidos apenas 271 efetivamente responderam a esta pergunta, o que corresponde a 60%. Entre as respostas, ficou evidenciada a ausência de alguns demonstrativos, com 106 respostas, destacando-se nestas ausências o balanço social, a demonstração das variações patrimoniais e o anexo de riscos fiscais da LDO.

Quanto ao meio de disponibilização do demonstrativo, destacou-se o Diário Oficial do Município ou Mensário Oficial do Município - D.O.M./M.O.M., com 145 respostas, seguido da Internet, com 117 afirmativas e do envio de um balancete impresso, com 54 participantes identificando esta com uma modalidade de divulgação. Já o Diário Oficial do Estado D.O.E. ficou com apenas 21 afirmações de disponibilização.

O questionário finaliza solicitando que o agente, se desejar, apresente a sua opinião acerca das ações que o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba poderia executar para fomentar o exercício do controle social. Apenas 252 pessoas apresentaram sugestões, o que corresponde a 56% dos 448 questionários recebidos. As sugestões foram agrupadas por cada entidade que realizou conforme segue:

- As câmaras municipais de vereadores foram as que mais apresentaram propostas, com um total de 50 sugestões, correspondendo, deste modo, a 20% do total de sugestões apresentadas. As principais estão agrupadas e relacionadas a seguir:
 - Utilizando os termos capacitação/simpósio/curso/treinamento/explica foram encontradas 13 (treze) sugestões a exemplo de: “Ministrando periodicamente capacitação aos vereadores na leitura dos balanços” e “Ministrando cursos de capacitação para os vereadores e conselheiros com o objetivo de demonstrar como identificar fraudes, contra o erário”;
 - consultando com a palavra fiscalização verificou-se 9 (nove) idéias tais como: “Com fiscalização mais transparente para a sociedade” e “Multando, aprimorando e controlando as prefeituras como são fiscalizadas as empresas privadas”;
 - com as expressões internet/SAGRES evidenciou-se 8 (oito) ações relacionadas a exemplo de: “Abrindo a possibilidade de a sociedade opinar através da Internet”;
 - se for colocado o termo política tem-se 6 (seis) sugestões tais como: “Compondo o seu plenário com conselheiros escolhidos sem influência política. Sendo submetido, por força de resoluções, ao controle social, disponibilizando os documentos, facilitando estrutura e pessoal para uma ação mais qualificada da sociedade civil organizada”;
 - já se for utilizada divulgação/veiculação/transparência tem-se 5 (cinco) proposições a exemplo de: “Divulgando mais a dinâmica do seu trabalho e informando a sociedade como fiscalizar” e “Veiculando as suas ferramentas e utilitários na grande mídia em uma linguagem clara e objetiva e de fácil compreensão”.

- Os conselheiros dos conselhos municipais dos direitos da criança e do adolescente apresentaram 35 sugestões, o que equivale a 14% do total de sugestões. Entre as principais tem-se:
 - Consultando com a palavra fiscalização verificou-se 8 (oito) sugestões, tais como: “Fiscalizando com mais frequência”;
 - utilizando os termos capacitação/simpósio/curso/treinamento/explica foram encontradas 8 (oito) idéias, a exemplo de: “Capacitando os líderes comunitários e conselheiros, no que diz respeito ao sistema SAGRES para um melhor acompanhamento dos recursos públicos”;
 - já se for utilizada divulgação/veiculação/transparência tem-se 5 (cinco) proposições, a exemplo de: “Divulgando o exercício do controle social, junto às comunidades, com palestras, material de divulgação, meios de

- comunicação junto a associações, conselhos de classe, e outros que possam exercer o controle social”;
- se for colocado o termo política tem-se 4 (quatro) sugestões, tais como: “Divulgando os dados com imparcialidade política”;
 - com as expressões internet/SAGRES evidenciou-se 3 (três) ações relacionadas, a exemplo de: “divulgar o SAGRES”.
- Já os conselheiros dos conselhos municipais da saúde relacionaram 47 idéias, sendo o segundo colocado em número de sugestões, com 19% do total. As principais estão relacionadas a seguir:
 - Utilizando os termos capacitação/simpósio/curso/treinamento/ explica foram encontradas 19 (dezenove) sugestões, a exemplo de: “Capacitando através de oficinas, cursos, palestras, etc.” e “Oficinas de capacitação e fazendo um trabalho justo e igual para todos os municípios”;
 - já se for utilizada divulgação/veiculação/transparência tem-se 9 (nove) proposituras, a exemplo de: “Divulgando mais o seu papel e suas ações. Elaborando material pedagógico de fácil compreensão com linguagem mais acessível” e “Criar mecanismos para que haja uma participação mais ativa da população local no controle das políticas públicas e sugerindo, junto aos gestores públicos uma maior transparência nos gastos”;
 - consultando com a palavra fiscalização verificou-se 7 (sete) sugestões, tais como: “Mais rigoroso com a fiscalização de prestação de contas”;
 - se for colocado o termo política tem-se 4 (quatro) sugestões, tais como: “Todos os seus conselheiros indicados por autoridades que não tivessem vínculo com partidos políticos”;
 - com as expressões internet/SAGRES evidenciou-se 2 (duas) ações relacionadas, a exemplo de: “Disponibilizando informações detalhadas e serviços de informações para os conselhos na internet”.
 - Os Conselheiros dos Conselhos Municipais da Educação apresentaram 34 opiniões, correspondendo a 13% do total. As principais são:
 - Utilizando os termos divulgação/veiculação/transparência tem-se 13 (treze) proposituras, a exemplo de: “Divulgando nos bairros, através de palestras em escolas, panfletos e outros” e “Transparência e divulgação dos resultados”;
 - já se for utilizando capacitação/simpósio/curso/treinamento/explica foram encontrada 8 (oito) sugestões, a exemplo de: “Capacitar os conselhos quanto ao acompanhamento dos demonstrativos financeiros” e “Explicando para a população e especialmente para os agentes do controle social o economês e formando a linguagem contábil popular”;

- consultando com a palavra fiscalização verificou-se 5 (cinco) sugestões, tais como: “Transparência e coerência nas fiscalizações e nos controles”;
 - com as expressões internet/SAGRES evidenciou-se 5 (cinco) ações relacionadas, a exemplo de: “Divulgação dos balancetes pela internet”.
- No caso dos conselheiros dos conselhos municipais de alimentação escolar, estes apresentaram o menor número de opiniões com apenas 22, o que corresponde a 9% do total, sendo as principais a seguir relacionadas:
 - Utilizando os termos capacitação/simpósio/curso/treinamento/ explica foram encontradas 6 (seis) sugestões, a exemplo de: “Ministrando cursos de capacitação para os conselheiros”;
 - Já se for utilizada divulgação/veiculação/transparência tem-se 6 (seis) proposituras, a exemplo de: “Divulgando os instrumentos de controle e as formas que cada cidadão pode exercer o controle” e “Realizando um serviço mais sério e transparente”.
 - consultando com a palavra fiscalização verificou-se 2 (duas) sugestões, tais como:” Acompanhando mais a fiscalização da aplicação dos recursos”;
 - com as expressões internet/SAGRES evidenciou-se apenas uma ação, que foi: “Divulgando as prestações de contas nas ONG's, associações de bairro, internet, etc.”.
- Os conselheiros dos conselhos municipais do FUNDEB relacionaram 28 opiniões, o que equivale a 11% do total de sugestões, sendo as principais:
 - Utilizando os termos capacitação/simpósio/curso/treinamento/ explica foram encontradas 6 (seis) sugestões, a exemplo de: “Capacitação para todos os conselheiros”;
 - já se for utilizada divulgação/veiculação/transparência tem-se 6 (seis) proposituras, a exemplo de: “Divulgar para os conselhos as prestações de contas feitas pelo poder executivo”;
 - consultando com a palavra fiscalização verificou-se 4 (quatro) sugestões, tais como: “Fiscalizando continuamente”;
 - com as expressões internet/SAGRES evidenciou-se 3 (três) ações relacionadas, a exemplo de: “Colocando dados de despesas e receitas mensais na Internet”.
- Por fim, têm-se os conselheiros dos conselhos municipais da assistência social que ofereceram 36 opiniões, o que equivale a 14% do total de sugestões, sendo as principais:

- Utilizando os termos capacitação/simpósio/curso/treinamento/ explica foram encontradas 10 (dez) sugestões, a exemplo de: “Promovendo capacitações direcionadas aos gestores, conselheiros e a sociedade”;
- já se for utilizada divulgação/veiculação/transparência tem-se 8 (oito) proposituras, a exemplo de: “Divulgando mais na imprensa sobre o seu trabalho e esclarecendo ao cidadão que o mesmo tem direito a todas as informações”;
- consultando com a palavra fiscalização verificou-se 5 (cinco) sugestões, tais como: “Encaminhado aos conselheiros todos os resultados de fiscalizações em recursos de sua competência”;
- com as expressões internet/SAGRES evidenciou-se 3 (três) ações relacionadas, a exemplo de: “Capacitando os conselheiros na utilização do SAGRES”.

A estratificação acima apresentada evidencia uma concentração de 80% das sugestões em torno de cinco grandes temas que são: Capacitação, Fiscalização, Transparência, Internet e Política. A tabela 19 relaciona esta estratificação por tema, sendo atender a carência destes temas, através das sugestões relacionadas, o grande desafio do TCE no processo de aprimoramento do exercício do controle social.

Tabela 19 – Relação da quantidade de sugestões por temas

| Tema | Quantidade | % |
|----------------------------|------------|------------|
| Capacitação e Treinamento | 70 | 28% |
| Divulgação e Transparência | 52 | 21% |
| Fiscalização | 40 | 16% |
| Internet e SAGRES | 25 | 10% |
| Política | 14 | 6% |
| TOTAL | 201 | 80% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

4.3 Análise das formas de utilização da informação contábil

Objetivando sistematizar esta análise as questões formuladas no questionário foram distribuídas em três grupos que tratam respectivamente do conteúdo disponibilizado pelos sistemas de informação contábil, da capacidade de compreensão dos usuários desta informação e da utilização da internet no exercício do controle social.

4.3.1 Conteúdo disponibilizado pelos sistemas de informação contábil

O propósito deste tópico foi verificar se os sistemas de Contabilidade Governamental dos municípios paraibanos disponibilizam informações que atendem às necessidades dos usuários externos responsáveis pelo exercício do controle.

Para verificar este grupo, foram realizadas quatro perguntas que versam sobre o sistema de informação da Contabilidade Governamental local com relação ao atendimento das necessidades, que são:

- (6) os demonstrativos contábeis disponibilizados são suficientes para atender as suas necessidades;
- (7) o aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionaria um melhor aproveitamento do seu conteúdo;
- (8) as administrações públicas municipais têm se restringido a divulgação dos demonstrativos obrigatórios, deixando de buscar alternativas de aprimoramento e inovação neste processo de comunicação para o exercício do controle;
- (9) a apresentação de indicadores, tais como: despesa por aluno, despesa de pessoal por servidor, receita por habitante, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento das ações governamentais.

Foi observado através do coeficiente de Spearman que existe uma correlação entre as respostas das questões (7) a (9) acima, sendo a questão de nº 7 a única que possui a correlação com as outras questões em um nível de significância de 0,01. Já o teste de Kolmogorov-Smirnov evidenciou que as assertivas relacionadas possuem uma distribuição normal. Os testes descritos acima podem ser observados no apêndice D.

Das respostas apresentadas têm-se as seguintes observações:

- 85,5% dos participantes afirmaram que a apresentação de indicadores seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento das ações governamentais, sendo que destes, 59,6% escolheram uma concordância total para esta assertiva;
- 58,8% dos participantes evidenciaram que as administrações públicas municipais têm se restringido à divulgação dos demonstrativos obrigatórios, deixando de buscar alternativas de aprimoramento e inovação neste processo de comunicação para o exercício do controle;
- 15,8% afirmaram que desconhecem o assunto referente ao questionamento se os demonstrativos contábeis disponibilizados são suficientes para atender as suas necessidades. Este foi a maior proporção de desconhecimento do assunto entre as questões observadas neste tema;

- 49,8% dos participantes concordaram que os demonstrativos contábeis disponibilizados são suficientes para atender as suas necessidades, sendo que destes, apenas 18,3% concordaram totalmente.

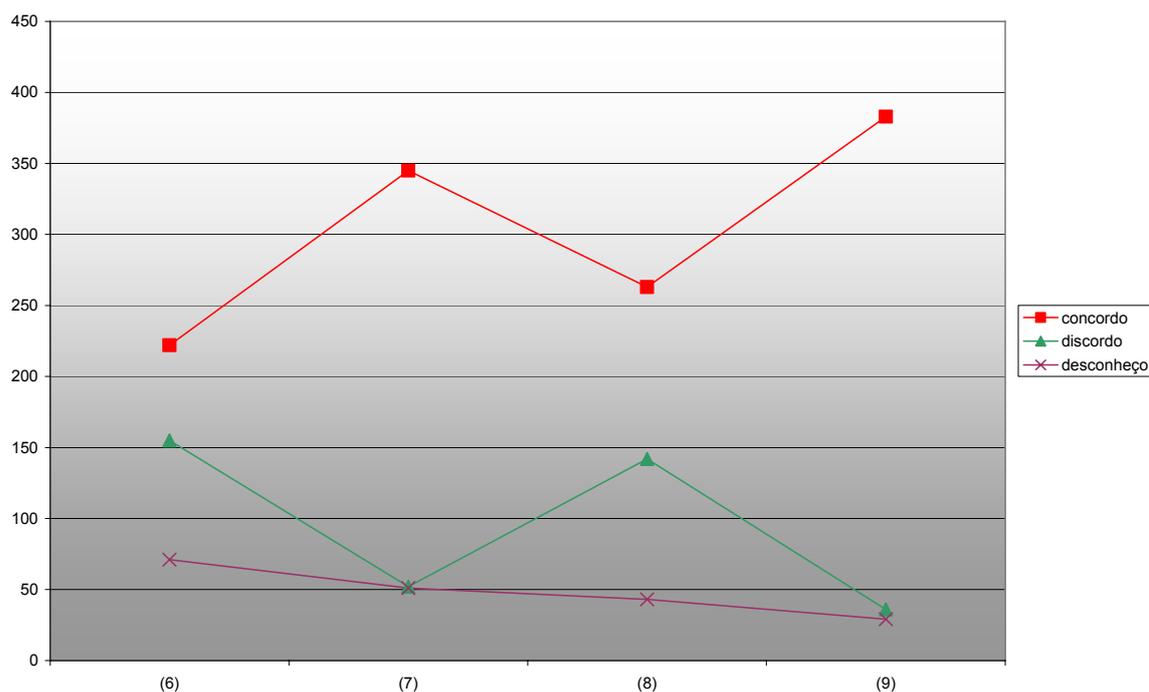
A tabela 20 mostra uma grande concordância com a afirmativa de que o aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionaria um melhor aproveitamento do seu conteúdo. Esta assertiva teve a concordância de 77% dos participantes, sendo que destes, 43,3% concordaram totalmente com a afirmativa. Já o desconhecimento deste assunto foi relatado por 11,4% dos participantes, com destaque para os municípios de João Pessoa e Campina Grande. No município de Bayeux, foi evidenciado o maior percentual de discordância, equivalente a 28,6%, sendo que deste total, tem-se 8,2% que discordaram totalmente.

Tabela 20 – Aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionaria um melhor aproveitamento

| Municípios | Concordo Totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | Desconheço este assunto | % |
|----------------|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|-------------------------|---------------|
| João Pessoa | 28 | 21 | 8 | 2 | 14 | 73 |
| | 38,4% | 28,8% | 11,0% | 2,7% | 19,2% | 100,0% |
| Bayeux | 15 | 16 | 10 | 4 | 4 | 49 |
| | 30,6% | 32,7% | 20,4% | 8,2% | 8,2% | 100,0% |
| Santa Rita | 14 | 22 | 3 | 1 | 4 | 44 |
| | 31,8% | 50,0% | 6,8% | 2,3% | 9,1% | 100,0% |
| Guarabira | 23 | 20 | 5 | | 4 | 52 |
| | 44,2% | 38,5% | 9,6% | | 7,7% | 100,0% |
| Campina Grande | 25 | 15 | 9 | 2 | 16 | 67 |
| | 37,3% | 22,4% | 13,4% | 3,0% | 23,9% | 100,0% |
| Patos | 23 | 28 | 5 | | 4 | 60 |
| | 38,3% | 46,7% | 8,3% | | 6,7% | 100,0% |
| Sousa | 36 | 18 | 1 | | 1 | 56 |
| | 64,3% | 32,1% | 1,8% | | 1,8% | 100,0% |
| Cajazeiras | 30 | 11 | 2 | | 4 | 47 |
| | 63,8% | 23,4% | 4,3% | | 8,5% | 100,0% |
| Total | 194 | 151 | 43 | 9 | 51 | 448 |
| | 43,3% | 33,7% | 9,6% | 2,0% | 11,4% | 100,0% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O gráfico nº 7 apresenta a quantidade de observações das respostas das questões formuladas para este grupo, sendo importante destacar que foram agregados a concordância total e parcial, bem como a discordância total e parcial. Os valores apresentados indicam que a assertiva (6) teve o maior valor de discordância, denotando uma tendência à discordância e desconhecimento, o que não ocorre com as demais questões, que sinalizam com uma concordância.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 07 – Quantitativo para as respostas da 6ª a 9ª questões

Ante o exposto, tem-se que é correto afirmar que as informações dos demonstrativos contábeis disponibilizados não são suficientes para atender as suas necessidades.

4.3.2 Capacidade de compreensão dos usuários da informação contábil

Objetivou identificar se o processo de comunicação estava sendo eficiente, pois a informação deve ser, além de disponibilizada, entendida e compreendida pelos vereadores e conselheiros municipais.

Na verificação deste grupo foram feitas quatro indagações que tratam da acessibilidade e compreensão da informação disponibilizada pelo sistema de Contabilidade Governamental, que são:

- (10) os demonstrativos do sistema de contabilidade (balanços, relatórios e demonstrativos) são disponibilizados sem restrições aos interessados;
- (11) a ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle social;
- (12) os agentes responsáveis pelo controle solicitam aprimoramentos nos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico que possibilite sua melhor compreensão sobre a gestão municipal;

- (13) um programa de capacitação na análise dos demonstrativos proporcionaria uma melhor compreensão e conseqüentemente um aprimoramento do exercício do controle.

Foi observado através do coeficiente de Spearman que existe uma correlação entre as respostas das questões acima, sendo que questão de nº 11 possui o melhor conjunto de coeficiente de correção entre as quatro questões, com um nível de significância de 0,01. Já o teste de Kolmogorov-Smirnov evidenciou que as assertivas relacionadas possuem uma distribuição normal. Os testes descritos acima estão evidenciados no apêndice E.

Das respostas apresentadas têm-se as seguintes observações:

- 92,7% dos participantes afirmaram que um programa de capacitação na análise dos demonstrativos proporcionaria uma melhor compreensão e conseqüentemente um aprimoramento do exercício do controle sendo que destes, 75,5% escolheram uma concordância total para esta assertiva;
- 61,8% dos participantes evidenciaram que solicitam aprimoramentos nos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico que possibilite sua melhor compreensão sobre a gestão municipal;
- 16,5% afirmaram que desconhecem o assunto referente à solicitação de aprimoramentos nos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico que possibilite sua melhor compreensão sobre a gestão municipal. Esta foi a maior proporção de desconhecimento do assunto entre as questões observadas neste tema;
- 49,1% dos participantes concordaram que os demonstrativos do sistema de contabilidade são disponibilizados sem restrições aos interessados, sendo que destes, 28,6% concordaram totalmente.

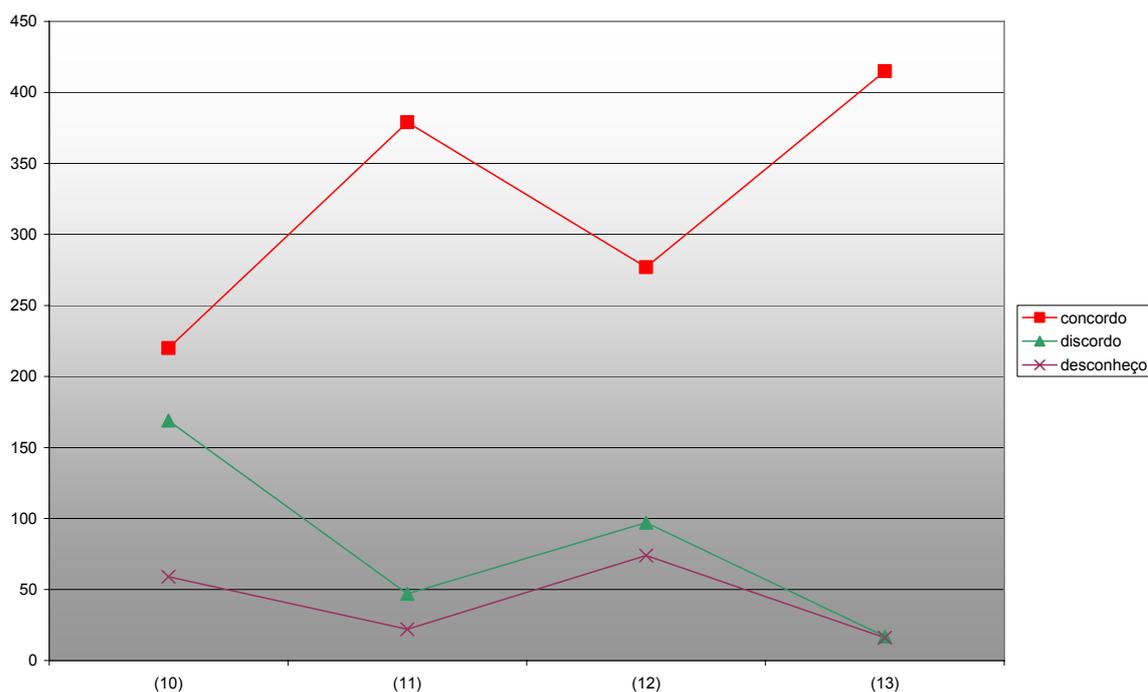
A tabela 21 mostra uma grande concordância com a afirmativa de que a ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle social. Esta assertiva teve a concordância de 84,6% dos participantes, sendo que destes, 66,1% concordaram totalmente com a afirmativa. Já o desconhecimento do assunto foi relatado por 4,9%, com destaque para Santa Rita e Campina Grande. No município de Sousa foi evidenciado um percentual de 16,1% de discordância, sendo que deste total, tem-se 3,6% que discordam totalmente.

Tabela 21 – Ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle

| Municípios | Concordo Totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | Desconheço este assunto | % |
|----------------|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|-------------------------|---------------|
| João Pessoa | 48 | 18 | 4 | 2 | 1 | 73 |
| | 65,8% | 24,7% | 5,5% | 2,7% | 1,4% | 100,0% |
| Bayeux | 30 | 10 | 5 | | 4 | 49 |
| | 61,2% | 20,4% | 10,2% | | 8,2% | 100,0% |
| Santa Rita | 30 | 6 | 1 | 3 | 4 | 44 |
| | 68,2% | 13,6% | 2,3% | 6,8% | 9,1% | 100,0% |
| Guarabira | 35 | 10 | 6 | 1 | | 52 |
| | 67,3% | 19,2% | 11,5% | 1,9% | | 100,0% |
| Campina Grande | 42 | 13 | 3 | 1 | 8 | 67 |
| | 62,7% | 19,4% | 4,5% | 1,5% | 11,9% | 100,0% |
| Patos | 40 | 13 | 4 | 1 | 2 | 60 |
| | 66,7% | 21,7% | 6,7% | 1,7% | 3,3% | 100,0% |
| Sousa | 41 | 5 | 7 | 2 | 1 | 56 |
| | 73,2% | 8,9% | 12,5% | 3,6% | 1,8% | 100,0% |
| Cajazeiras | 30 | 8 | 4 | 3 | 2 | 47 |
| | 63,8% | 17,0% | 8,5% | 6,4% | 4,3% | 100,0% |
| Total | 296 | 83 | 34 | 13 | 22 | 448 |
| | 66,1% | 18,5% | 7,6% | 2,9% | 4,9% | 100,0% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O gráfico n° 8 apresenta a quantidade de observações das respostas das questões formuladas para este grupo, sendo importante destacar que foram agregados a concordância total e parcial, bem como a discordância total e parcial. Os valores apresentados indicam que a assertiva (10) teve o maior valor de discordância, retratando uma tendência à discordância e desconhecimento desta questão, o que não ocorre com as demais, que sinalizam com uma concordância.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 08 – Quantitativo para as respostas da 10ª a 13ª questões

Deste modo, tem-se que é correto afirmar que os agentes responsáveis pelo controle não compreendem adequadamente as informações disponibilizadas pelo sistema de Contabilidade Governamental.

4.3.3 Utilização da internet no exercício do controle social

A finalidade deste tópico foi evidenciar se os agentes sociais utilizavam as informações disponibilizadas na internet para o exercício do controle social e, especificamente, as do SAGRES, que é uma ferramenta disponibilizada pelo TCE para o exercício deste controle.

Foram feitas quatro indagações para verificar este grupo. Estas discorrem sobre o conhecimento e utilização da internet e do SAGRES on-line, que são:

- (14) a internet facilita o controle social;
- (15) o Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES é do conhecimento de todos os agentes responsáveis pelo controle Municipal;
- (16) o módulo on-line do SAGRES é considerado uma importante ferramenta para o exercício deste controle;

- (17) o módulo on-line do SAGRES necessita de uma melhor divulgação para a sua efetiva utilização.

Foi observado, através do coeficiente de Spearman, que existe uma correlação entre as respostas das questões acima, sendo que a questão de nº 16 possui o melhor conjunto de correlações, com um nível de significância de 0,01 com as outras três. Já o teste de Kolmogorov-Smirnov evidenciou que as assertivas relacionadas possuem uma distribuição normal. Os testes descritos acima estão no apêndice F.

Das respostas apresentadas têm-se as seguintes observações:

- 88,9% dos participantes afirmaram que a internet facilita o controle social, sendo que destes, 67,9% escolheram uma concordância total para esta assertiva;
- 85,1% dos participantes evidenciaram que o módulo on-line do SAGRES necessita de uma melhor divulgação para a sua efetiva utilização;
- 29% afirmaram que desconhecem o SAGRES. Este foi a maior proporção de desconhecimento do assunto entre as questões observadas neste tema;
- 36,8% dos participantes concordaram que SAGRES é do conhecimento de todos os agentes responsáveis pelo controle Municipal, sendo que destes, 17,6% concordaram totalmente.

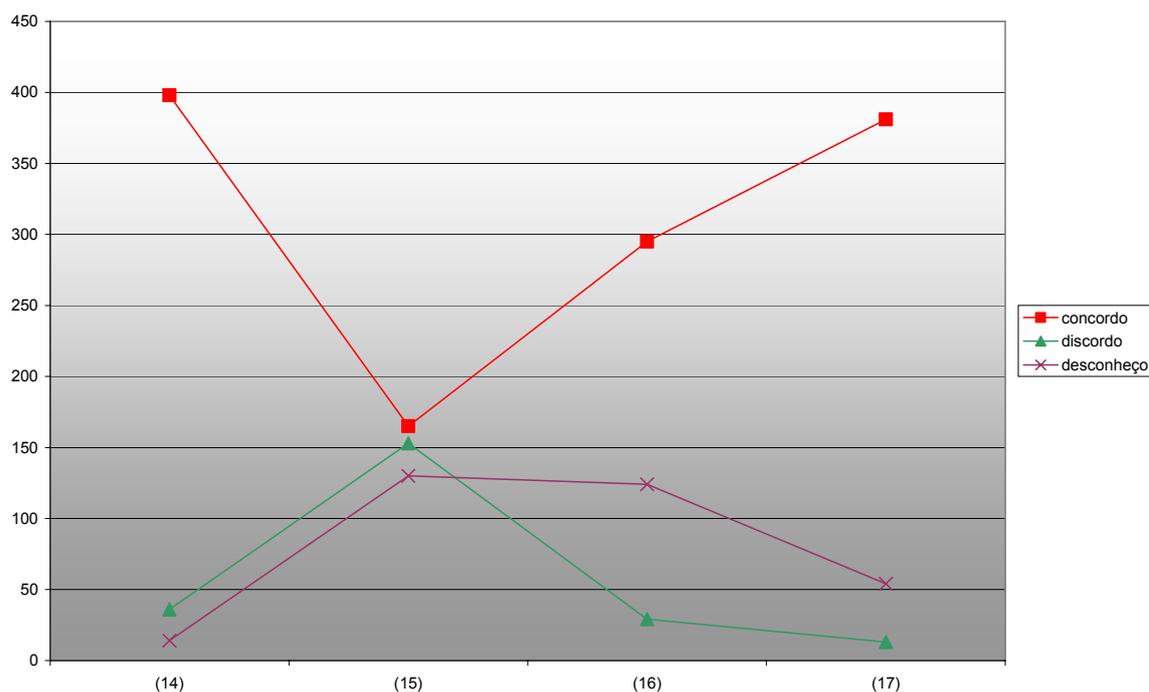
A tabela 22 mostra uma grande concordância com a afirmativa de que o módulo on-line do SAGRES é uma importante ferramenta para o exercício do controle social. Esta assertiva teve a concordância de 65,8% dos participantes, sendo que destes, 46,4% concordaram totalmente com a afirmativa. Já o desconhecimento deste assunto foi relatado por 27,7%, com destaque para Campina Grande, Cajazeiras e Patos. No município de Guarabira foi evidenciado um percentual de 11,5% de discordância, sendo que deste total, tem-se 7,7% que discordam totalmente.

Tabela 22 – O SAGRES on-line é considerado uma importante ferramenta para o exercício deste controle

| Municípios | Concordo Totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | Desconheço este assunto | % |
|----------------|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|-------------------------|---------------|
| João Pessoa | 33 | 19 | 3 | 2 | 16 | 73 |
| | 45,2% | 26,0% | 4,1% | 2,7% | 21,9% | 100,0% |
| Bayeux | 18 | 7 | | | 24 | 49 |
| | 36,7% | 14,3% | | | 49,0% | 100,0% |
| Santa Rita | 25 | 8 | 2 | | 9 | 44 |
| | 56,8% | 18,2% | 4,5% | | 20,5% | 100,0% |
| Guarabira | 30 | 9 | 2 | 4 | 7 | 52 |
| | 57,7% | 17,3% | 3,8% | 7,7% | 13,5% | 100,0% |
| Campina Grande | 20 | 18 | 5 | 1 | 23 | 67 |
| | 29,9% | 26,9% | 7,5% | 1,5% | 34,3% | 100,0% |
| Patos | 26 | 8 | 6 | | 20 | 60 |
| | 43,3% | 13,3% | 10,0% | | 33,3% | 100,0% |
| Sousa | 39 | 8 | | | 9 | 56 |
| | 69,6% | 14,3% | | | 16,1% | 100,0% |
| Cajazeiras | 17 | 10 | 4 | | 16 | 47 |
| | 36,2% | 21,3% | 8,5% | | 34,0% | 100,0% |
| Total | 208 | 87 | 22 | 7 | 124 | 448 |
| | 46,4% | 19,4% | 4,9% | 1,6% | 27,7% | 100,0% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O gráfico n° 9 apresenta a quantidade de observações das respostas das questões formuladas para este grupo, sendo importante destacar que foram agregados a concordância total e parcial, bem como a discordância total e parcial. Os valores apresentados indicam que a assertiva (15) teve o maior valor de discordância, retratando uma tendência à sua discordância e desconhecimento, o que não ocorre com as demais questões, que sinalizam com uma concordância.



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Gráfico 09 – Intervalo para as respostas da 14ª a 17ª questões

Considerando o exposto, tem-se que é correto afirmar que os agentes responsáveis pelo controle não utilizam as informações disponibilizadas na internet para o exercício do controle social, notadamente o SAGRES – on line.

Apresentado os resultados que corroboram com a teoria quanto à necessidade de um aprimoramento do processo de comunicação das ações governamentais, apresenta-se, a seguir, as conclusões e limitações do presente estudo, bem como as sugestões para futuras pesquisas sobre o tema.

5 CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo, ficou evidenciado que os vereadores e conselheiros municipais não utilizam adequadamente a informação contábil da gestão pública dos seus municípios. Esta afirmação é corroborada com análise realizada nos três grupos formulados indicando que:

- as informações dos demonstrativos contábeis disponibilizados não são suficientes para atender as suas necessidades;
- os agentes responsáveis pelo controle não compreendem adequadamente as informações disponibilizadas pelo sistema de Contabilidade Governamental;
- os agentes responsáveis pelo controle não utilizam as informações disponibilizadas na internet para o exercício do controle social, notadamente o SAGRES – on line.

Pelo estudo, foi possível constatar alguns pontos que os participantes apresentaram como justificativa para a não utilização adequada da informação disponibilizada pela Contabilidade Governamental. São eles:

- ausência de indicadores nos demonstrativos contábeis que segundo 85,5% dos participantes seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento das ações governamentais;
- as administrações públicas têm se restringido a divulgação dos demonstrativos obrigatórios e, de acordo com 58,8% dos participantes desta pesquisa, elas estão deixando de buscar alternativas de aprimoramento e inovação neste processo de comunicação para o exercício do controle;
- carência de capacitação na análise dos demonstrativos. Esta é a realidade apresentada por 92,7% dos respondentes;
- existência de uma demanda reprimida por modificação dos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico. Este é o entendimento de 61,8% dos participantes;
- o SAGRES on-line necessita de uma melhor divulgação para a sua efetiva utilização, segundo 85,1% dos participantes.

No que tange às alternativas de interação e intercâmbio entre o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba e as instituições pesquisadas, os respondentes evidenciaram cinco grandes temas que podem ser consolidados em quatro propostas de ações a seguir relacionadas:

- Ministrar periodicamente cursos de capacitação aos vereadores e conselheiros municipais na leitura dos demonstrativos contábeis e das peças formais do planejamento governamental;

- Divulgar a dinâmica do trabalho do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba e informar a sociedade sobre as formas de interagir com as instituições de controle, objetivando torná-lo mais eficaz;
- Capacitar os vereadores e conselheiros na utilização do SAGRES on line;
- Exercer uma fiscalização com transparência, coerência de entendimento e imparcialidade política.

Quando ao meio de divulgação dos demonstrativos da contabilidade mais utilizado nos municípios pesquisados há o impresso, através de uma publicação oficial do município e a entrega de um balancete diretamente às instituições pesquisadas.

No que diz respeito ao posicionamento político dos componentes dos respondentes, observou-se que ele influencia na forma de controlar a gestão municipal, independentemente do objetivo do conselho, sendo importante observar que nos municípios menores, existe um relacionamento mais próximo entre o gestor público e o agente responsável pela fiscalização o que, em tese, agravaria esta influência.

Por fim, observou-se que uma maioria expressiva de 91,2% dos participantes afirmou que a Lei de Responsabilidade Fiscal contribuiu para aprimorar o controle público da gestão municipal.

5.1 Limitações e Sugestões

Não fugindo à regra, esta pesquisa apresentou limitações, a exemplo das conclusões que estão condicionadas a fidelidade das respostas dos questionários;

Um trabalho de pesquisa não se esgota em si mesmo. Ele é o início para a formulação de outros questionamentos ou lacunas a serem pesquisadas. Como sugestões para os próximos estudos acerca deste tema destacamos:

- Identificar quais demonstrativos específicos são solicitados pelos conselheiros para o exercício do controle social e quais são efetivamente disponibilizados;
- verificar a situação da utilização da informação disponibilizada pela Contabilidade Governamental nas outras esferas de governo;
- expandir a pesquisa para municípios de outros estados ou com uma faixa de população diferente;
- desenvolver um modelo de balanço social para as administrações públicas.

6 REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. Municípios, Arrecadação e Administração Tributária: Quebrando Tabus. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 5, n. 10, p. 3-36, dez. 1998.
- ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, V. Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATHAYDE, Tarcísio Rocha. A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia GO. Dissertação de Mestrado. Brasília: UnB, 2002.
- BARRETO, Paulo Ricardo Ceni; ESTRADA, Rolando Juan Soliz. O orçamento municipal como instrumento de planejamento. In: Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 7. Anais, Lisboa, Portugal, 811 Oct. 2002.
- BIO, Sérgio Rodrigues. Sistemas de informação: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.
- BISQUERRA, Rafael; SARRIERA, Jorge Castellá; MARTÍNEZ, Francesc. Introdução à estatística: enfoque informático com o pacote estatístico SPSS. Porto Alegre: Artmed, 2004;
- BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal/ Centro Gráfico, 1988.
- _____. Lei Complementar nº 101, 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 07 Dez. 2006.
- _____. Lei Federal nº 4.320, 1964. Lei de Finanças Públicas. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 07 Dez. 2006.
- _____. Lei Federal nº 8.080, 1990. Lei da SAUDE. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 10 Jan. 2007.
- _____. Lei Federal nº 8.666, 1993. Lei de LICITAÇÕES. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 10 Jan. 2007.
- _____. Lei Federal nº 9.424, 1996. Lei do FUNDEF. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 10 Jan. 2007.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 574, de 30 de agosto de 2007. Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 575, de 30 de agosto de 2007. Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta nº 2, de 8 de agosto de 2007. Aprova a 4ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas.
- BRASILEIRO Ana Maria. O município como sistema político. Rio de Janeiro: FGV, 1973.
- BREMAEKER, F. E. J. de. Os conselhos municipais existentes no Brasil. IBAM / APMC / NAPI / IBAMCO, 2001.

- CAMPOS, Anna. Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, fev./abr. 1990.
- CANCIO, Anardino José. A Estabilidade na Execução Orçamentária dos Programas Sociais do Governo Federal Brasileiro: análise empírica no período de 2000 a 2002. Dissertação de Mestrado Brasília: UnB, 2004.
- CARR, D. K.; LITTMAN, I. D.. Excelência nos serviços públicos: gestão da qualidade total na década de 90 – Tradução: Heloisa Martins Costa, Mariluce Filizola C. Pessoa, Vicente Ambrósio Júnior. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.
- CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à teoria geral da administração. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 1997.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Lei de Responsabilidade Fiscal LRFácil: guia contábil da lei de responsabilidade fiscal. Brasília: CFC, 2000.
- _____. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Brasília: CFC, 1999.
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 15 Jan. 2007.
- COSTA, Adailton Coelho. 20 anos do Tribunal de Contas evidenciado Estado da Paraíba. – João Pessoa, 1991.
- COSTA, Nelson Nery. Curso de direito municipal brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- FERREIRA, Manoel Rodrigues. História do Brasil documentada: do descobrimento à independência 1500 – 1822. São Paulo: RG Editores, 1996.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). Disponível em: <<http://www.fasb.org/st/index.shtml>>. Acesso em: 26 Set. 2006.
- GIL, Antônio de Loureiro. Sistemas de informações: contábil, financeiros. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRANJEIRO, J. Wilson. Administração Pública. 11. ed. Brasília: Vestcon, 2003.
- GROUZET, Maurice. História geral das civilizações, Rio de Janeiro: Bertrand, vl. 1, 1993.
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese (Doutoramento). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP. São Paulo, 1989.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F.. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente São Paulo: Atlas, 1999.
- IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.
- INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO MUNICIPAL E ESTADUAL - IDEME. Atlas do Estado da Paraíba – Informação para gestão do Patrimônio Natural (mapas) Marta de Luna Malheiros Feliciano e Ronaldo Benício de Melo. 1. ed.. João Pessoa, 2003.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). Normas internacionais de contabilidade: Textos completos das Normas Internacionais de Contabilidade vigentes em 1997 e

- da Norma Revisada NIC 12 em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1998. São Paulo: IBRACON, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Organização orientada para a estratégia. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- KLUVERS, Ron. Accountability for Performance in Local Government. Australian Journal of Public Administration, p. 57-69, mar. 2003.
- KOHAMA, Helio. Balanços públicos: Teoria e Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas 2000.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. Metodologia do Trabalho Científico. São Paulo: Atlas, 1992.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAWAD, Ana Paula de Barros. Sistema de informação e cidadania: um desafio na gestão de recursos públicos. 4º Prêmio Tesouro Nacional – Brasília: STN, 2001.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Municipal. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho, Curso Prático de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2003.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo et al. Gestão Fiscal Responsável. Paraná: JM, 2001.
- NUNES, Marcos Alonso. Custos no serviço público. Brasília: Enap, 1998.
- ODALIA, Nilo. A liberdade como meta coletiva. In: PINSKY, Jaime; PINSKY Carla Bassanezi (Orgs.). História da Cidadania. São Paulo: Contexto, 2003.
- PEIXE, Blênio César Severo. Finanças Públicas: controladoria governamental. Curitiba: Juruá, 2002.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Estratégia e Estrutura para um novo Estado. Revista do Serviço Público, Ano 47, nº 1, ENAP, 1997.
- PISCITELLI, Roberto B; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA Maria Berenice. Contabilidade Pública – Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- QUADROS, Cerdônio et al. Responsabilidade Fiscal: Estudos e orientações, uma primeira abordagem. São Paulo: NDJ, 2001.
- REZENDE, Fernando. Finanças Públicas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. Controle Gerencial para Entidades da Administração Pública. 2º Prêmio STN de Monografia / Secretaria do Tesouro Nacional. – Brasília: ESAF, 1998.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SANTANA, Ângela. A reforma do Estado no Brasil: estratégias e resultados. In: Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 7. Anais, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. A participação popular na administração pública: o direito de reclamação. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SCHMIDT, Paulo. História do Pensamento Contábil, Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custeamento na Administração Pública. 1996. Tese de Livre Docência. Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, _____, Lino Martins. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SIRAQUE, Vanderlei. Controle social da função administrativa do estado. São Paulo: Saraiva, 2005.

SLOMSKI, Valmor. Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas - Uma Proposta. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1996.

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

SPOSATI, Aldaíza. Regulação social tardia: característica das políticas sociais latino-americanas na passagem entre o segundo e terceiro milênio, Apresentado no seminário “Perspectivas de la Política Social em América Latina” promovido pelo INDES – Instituto Interamericano para o Desarrollo Social do Banco Interamericano de Desarrollo, de 17 a 19 de abril de 2002, Washington D.C..

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Disponível em: <<http://www2.tcu.gov.br>>. Acesso em: 15 Jan. 2007.

SAGRES ON LINE. Disponível em: <http://controle.tce.pb.gov.br/sagresonline/sagres_online.php>. Acesso em: 15 Jan. 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WANG, Xiaohu. Assessing Administrative Accountability. Results from a National Survey. American Review of Public Administration, v. 32, n. 3, p. 350-370, set. 2002.

APÊNDICE

Apêndice – A
QUESTIONÁRIO

Instituição: _____

Marque apenas uma alternativa

Grupo 1:

1. Atividade atual

- Vereador da base do Prefeito
- Vereador de oposição ao Prefeito
- Conselheiro (indicação da Prefeitura)
- Conselheiro (indicação da Sociedade)

2. Formação acadêmica

- Até 1º grau Completo
- Até 2º grau Completo
- Graduação Completa
- Pós-graduação Completa

3. Experiências na atual atividade

- Menos de 1 ano
- De 1 a 3 anos
- Mais de 3 e menos de 5 anos
- Mais de 5 anos

4. Sexo

- Masculino
- Feminino

5. Idade

- Menos de 25 anos
- De 25 a 35 anos
- Mais de 35 e menos de 45 anos
- Mais de 45 anos

| Legenda | | | | |
|----------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Concordo totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | Desconheço este assunto |

Grupo 2:

6. Os demonstrativos contábeis disponibilizados são suficientes para atender as suas necessidades.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

7. O aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionaria um melhor aproveitamento do seu conteúdo.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

8. As administrações públicas municipais têm se restringido a divulgação dos demonstrativos obrigatórios, deixando de buscar alternativas de aprimoramento e inovação neste processo de comunicação para o exercício do controle.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

9. A apresentação de indicadores, tais como: despesa por aluno, despesa de pessoal por servidor, receita por habitante, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento das ações governamentais.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

Grupo 3:

10. Os demonstrativos do sistema de contabilidade (balanços, relatórios e demonstrativos) são disponibilizados sem restrições aos interessados.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

11. A ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle social.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

| Legenda | | | | |
|----------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Concordo totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | Desconheço este assunto |

12. Os agentes responsáveis pelo controle solicitam aprimoramentos nos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico que possibilite sua melhor compreensão sobre a gestão municipal.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

13. Um programa de capacitação na análise dos demonstrativos proporcionaria uma melhor compreensão e conseqüentemente um aprimoramento do exercício do controle.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

Grupo 4:

14. A internet facilita o controle social.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

15. O Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES é do conhecimento de todos os agentes responsáveis pelo controle Municipal.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

16. O módulo on-line do SAGRES é considerado uma importante ferramenta para o exercício deste controle.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

17. O módulo on-line do SAGRES necessita de uma melhor divulgação para a sua efetiva utilização.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

Grupo 5:

| Legenda | | | | |
|----------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Concordo totalmente | Mais concordo do que discordo | Mais discordo do que concordo | Discordo totalmente | Desconheço este assunto |

18. A posição política do agente que exerce o controle influencia na sua forma de controlar a gestão municipal.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

19. A aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF contribuiu para o aprimoramento do controle da gestão municipal.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> |

20. Quais os demonstrativos que você utiliza para o exercício do controle e como eles são disponibilizados. Escolha entre os apresentados a seguir e caso utilize algum outro escreva abaixo com a forma em que é disponibilizado.

| Instrumento em que é disponibilizado | D.O.M. | D.O.E. | INTERNE | Não é Divulgad |
|---|--------|--------|---------|----------------|
| Demonstrativos | | | | |
| Balanço Patrimonial | | | | |
| Balanço Orçamentária | | | | |
| Balanço Financeiro | | | | |
| Balanço Social | | | | |
| Demonstrativo das Variações Patrimoniais | | | | |
| Relatório Resumido da Execução Orçamentária | | | | |
| Relatório da Gestão Fiscal | | | | |
| Anexo de metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias | | | | |
| Anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias | | | | |
| Anexos da Lei Orçamentária Anual | | | | |
| Anexos do Plano Plurianual | | | | |

Obs: D.O.M – Diário Oficial do Município

D.O.E. – Diário Oficial do Estado

21. Como o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba poderia fomentar o exercício do controle social?

Apêndice B

Nonparametric Correlations

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | 18°_A posição política do agente que exerce o controle influencia na sua forma de controlar a gestão municipal |
|----------------------------------|----------------|--|
| N | | 448 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | 2,37 |
| | Std. Deviation | 1,244 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,247 |
| | Positive | ,247 |
| | Negative | -,136 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 5,237 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,000 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Apêndice C

Nonparametric Correlations

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | |
|----------------------------------|----------------|--|
| | | 19°_A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF contribuiu para o aprimoramento do controle da gestão municipal |
| N | | 448 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | 1,80 |
| | Std. Deviation | 1,193 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,306 |
| | Positive | ,306 |
| | Negative | -,252 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 6,475 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,000 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Apêndice D

Nonparametric Correlations

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | 6°_Os demonstrativos contábeis disponibilizados são suficientes para atender as suas necessidades | 7°_O aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionar a um melhor aproveitamento do seu conteúdo | 8°_As administrações públicas municipais têm se restringido a divulgação dos demonstrativos obrigatórios, deixando de buscar alternativas de aprimoramento e inovação neste processo de comunicação para o exercício do controle | 9°_A apresentação de indicadores, tais como: despesa por aluno, despesa de pessoal por servidor, receita por habitante, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento das ações governamentais |
|----------------------------------|--------------------------|---|---|--|--|
| N | | 448 | 448 | 448 | 448 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | 2,74 | 2,04 | 2,47 | 1,71 |
| | Std. Deviation | 1,321 | 1,279 | 1,286 | 1,124 |
| | Most Extreme Differences | | | | |
| | Absolute | ,223 | ,284 | ,229 | ,331 |
| | Positive | ,223 | ,284 | ,229 | ,331 |
| | Negative | -,115 | -,207 | -,127 | -,264 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 4,723 | 6,011 | 4,853 | 7,016 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Nonparametric Correlations

Correlations

| | | | 6°_Os demonstrativos contábeis disponibilizados dos são suficientes para atender as suas necessidades | 7°_O aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionaria um melhor aproveitamento do seu conteúdo | 8°_As administrações públicas municipais têm se restringindo a divulgação dos demonstrativos obrigatórios, deixando de buscar alternativas de aprimoramento e inovação neste processo de comunicação para o exercício do controle | 9°_A apresentação de indicadores, tais como: despesa por aluno, despesa de pessoal por servidor, receita por habitante, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento das ações governamentais |
|---|---|-------------------------|---|---|---|--|
| S p e a r m a n' s r h o | 6°_Os demonstrativos contábeis disponibilizados para atender as suas necessidades | Correlation Coefficient | 1,000 | ,295** | -,088 | ,029 |
| | | Sig. (2-tailed) | , | ,000 | ,062 | ,534 |
| | | N | 448 | 448 | 448 | 448 |
| | 7°_O aprimoramento da formatação dos demonstrativos proporcionaria um melhor aproveitamento do seu conteúdo | Correlation Coefficient | ,295** | 1,000 | ,247** | ,278** |
| | | Sig. (2-tailed) | ,000 | , | ,000 | ,000 |
| | | N | 448 | 448 | 448 | 448 |
| | 8°_As administrações públicas municipais têm se restringindo a divulgação dos demonstrativos obrigatórios, deixando de buscar alternativas de aprimoramento e inovação neste processo de comunicação para o exercício do controle | Correlation Coefficient | -,088 | ,247** | 1,000 | ,101* |
| | | Sig. (2-tailed) | ,062 | ,000 | , | ,033 |
| | | N | 448 | 448 | 448 | 448 |
| | 9°_A apresentação de indicadores, tais como: despesa por aluno, despesa de | Correlation Coefficient | ,029 | ,278** | ,101* | 1,000 |
| | | Sig. (2-tailed) | ,534 | ,000 | ,033 | , |
| | | N | 448 | 448 | 448 | 448 |

** . Correlation is significant at the .01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the .05 level (2-tailed).

Apêndice E

Nonparametric Correlations

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | 10°_Os demonstrativos do sistema de contabilidade (balanços, relatórios e outros) são disponibilizados sem restrições aos interessados | 11°_A ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle social | 12°_Os agentes responsáveis pelo controle solicitam aprimoramentos nos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico que possibilite sua melhor compreensão sobre a gestão municipal | 13°_Um programa de capacitação na análise dos demonstrativos proporcionaria uma melhor compreensão e consequentemente um aprimoramento do exercício do controle |
|----------------------------------|----------------|--|---|---|---|
| N | | 448 | 448 | 448 | 448 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | 2,71 | 1,62 | 2,41 | 1,40 |
| | Std. Deviation | 2,025 | 1,074 | 1,429 | ,879 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,199 | ,379 | ,232 | ,430 |
| | Positive | ,155 | ,379 | ,232 | ,430 |
| | Negative | -,199 | -,282 | -,161 | -,326 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 4,216 | 8,023 | 4,911 | 9,106 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Nonparametric Correlations

Correlations

| | | | 10°_Os demonstrativos do sistema de contabilidade (balanços, relatórios e outros) são disponibilizados sem restrições aos interessados | 11°_A ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle social | 12°_Os agentes responsáveis pelo controle solicitam aprimoramentos nos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico que possibilite sua melhor compreensão sobre a gestão municipal | 13°_Um programa de capacitação na análise dos demonstrativos proporcionaria uma melhor compreensão |
|---------------------------------------|---|-------------------------|--|---|---|--|
| Sp ea rm an' s rh o | 10°_Os demonstrativos do sistema de contabilidade (balanços, relatórios e outros) são disponibilizados sem restrições aos interessados | Correlation Coefficient | 1,000 | ,155** | ,131** | ,089 |
| | | Sig. (2-tailed) | , | ,001 | ,006 | ,060 |
| | | N | 448 | 448 | 448 | 448 |
| | 11°_A ausência dos demonstrativos contábeis inviabiliza o controle social | Correlation Coefficient | ,155** | 1,000 | ,215** | ,351** |
| | Sig. (2-tailed) | ,001 | , | ,000 | ,000 | |
| | N | 448 | 448 | 448 | 448 | |
| | 12°_Os agentes responsáveis pelo controle solicitam aprimoramentos nos demonstrativos ou mesmo um novo demonstrativo específico que possibilite sua melhor compreensão sobre a gestão municipal | Correlation Coefficient | ,131** | ,215** | 1,000 | ,252** |
| | Sig. (2-tailed) | ,006 | ,000 | , | ,000 | |
| | N | 448 | 448 | 448 | 448 | |
| | 13°_Um programa de capacitação na análise dos demonstrativos proporcionaria uma melhor compreensão | Correlation Coefficient | ,089 | ,351** | ,252** | 1,000 |
| | Sig. (2-tailed) | ,060 | ,000 | ,000 | , | |
| | N | 448 | 448 | 448 | 448 | |

** . Correlation is significant at the .01 level (2-tailed).

Apêndice F

Nonparametric Correlations

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | 14°_A internet facilita o controle social | 15°_O Sistema de Acompanham ento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES é do conhecimento de todos os agentes responsáveis pelo controle municipal | 16°_O módulo on-line do SAGRES é considerado uma importante ferramenta para o exercício deste controle | 17°_O módulo on-line do SAGRES necessita de uma melhor divulgação para a sua efetiva utilização |
|----------------------------------|-------------------|--|---|---|---|
| N | | 448 | 448 | 448 | 448 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | 1,53 | 3,15 | 2,45 | 1,69 |
| | Std. Deviation | ,955 | 1,469 | 1,695 | 1,336 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,388 | ,186 | ,268 | ,414 |
| | Positive | ,388 | ,152 | ,268 | ,414 |
| | Negative | -,291 | -,186 | -,211 | -,303 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 8,212 | 3,932 | 5,662 | 8,756 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Nonparametric Correlations

Correlations

| | | | 14°_A internet facilita o controle social | 15°_O Sistema de Acompanham ento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES é do conhecimento de todos os agentes responsáveis pelo controle municipal | 16°_O módulo on-line do SAGRES é considerado uma importante ferramenta para o exercício deste controle | 17°_O módulo on-line do SAGRES necessita de uma melhor divulgação para a sua efetiva utilização |
|--------------------|---|---|--|---|---|---|
| Spearman 's rho | 14°_A internet facilita o controle social | Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N | 1,000 , 448 | ,171** ,000 448 | ,201** ,000 448 | ,205** ,000 448 |
| | 15°_O Sistema de Acompanham ento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES é do conhecimento de todos os agentes responsáveis pelo controle municipal | Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N | ,171** ,000 448 | 1,000 , 448 | ,604** ,000 448 | ,211** ,000 448 |
| | 16°_O módulo on-line do SAGRES é considerado uma importante ferramenta para o exercício deste controle | Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N | ,201** ,000 448 | ,604** ,000 448 | 1,000 , 448 | ,415** ,000 448 |
| | 17°_O módulo on-line do SAGRES necessita de uma melhor divulgação | Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N | ,205** ,000 448 | ,211** ,000 448 | ,415** ,000 448 | 1,000 , 448 |

** . Correlation is significant at the .01 level (2-tailed).