



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis (PPGCont)

RONAN PEREIRA CAPOBIANGO

***DISCLOSURE* CONTÁBIL E O PROCESSO DE *ACCOUNTABILITY* NO
CONTEXTO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DO PROGRAMA DINHEIRO
DIRETO NA ESCOLA (PDDE)**

Brasília

2023

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB

RONAN PEREIRA CAPOBIANGO

***DISCLOSURE* CONTÁBIL E O PROCESSO DE *ACCOUNTABILITY* NO
CONTEXTO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DO PROGRAMA DINHEIRO
DIRETO NA ESCOLA (PDDE)**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Andréa de Oliveira Gonçalves.

Área de Concentração: Mensuração Contábil.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Brasília/DF
2023

Divisão de Serviços Técnicos
Catalogação da Publicação na Fonte. UnB/Biblioteca Central

RONAN PEREIRA CAPOBIANGO

***DISCLOSURE* CONTÁBIL E O PROCESSO DE *ACCOUNTABILITY* NO
CONTEXTO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DO PROGRAMA DINHEIRO
DIRETO NA ESCOLA (PDDE)**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Andréa de Oliveira Gonçalves
Universidade de Brasília
Orientadora

Prof. Dr. André Nunes
Universidade de Brasília
Membro Interno

Prof.^a Dr.^a Mariana Guerra
Universidade de Brasília
Membro Interno

Prof.^a Dr.^a Lidiane Nazaré da Silva Dias
Universidade Federal do Pará
Membro Externo

Prof. Dr. Fernando Richartz
Universidade Federal de Santa Catarina
Membro Externo

Brasília/DF, 29 de março de 2023

AGRADECIMENTOS

Minha gratidão...

À Deus, pelo dom da vida e por ser a Fonte provedora de todos os recursos dos quais necessitamos, além de ser refúgio e proteção;

Aos meus pais, Darci e Maria José, por caminharem sempre do meu lado, com palavras de ânimo e de incentivo, fonte de um amor que é inigualável e indescritível;

À minha irmã, Nayara, pelo companheirismo e paciência ao dividir o mesmo espaço e compartilhar das mesmas tensões e ansiedades, presentes no desenvolvimento da tese (iniciamos juntos o doutorado);

À minha orientadora, Prof^a. Andréa de Oliveira Gonçalves, por todo o conhecimento compartilhado e pelo direcionamento e ponderações cirúrgicas feitas ao longo de toda esta construção e por proporcionar um ambiente de amadurecimento acadêmico;

À Universidade de Brasília (UnB) pelo ensino gratuito e de qualidade;

Ao PPGCont, na figura de todos os professores que tive o privilégio de conhecer, por todo o conhecimento e experiências compartilhadas;

Ao grupo de pesquisa (GESPU), por representar um espaço de relevantes reflexões, fundamentais para o amadurecimento das pesquisas;

À secretaria do Programa, nas pessoas da Inêz, Sara e Rodolfo, pelo apoio indispensável;

Ao Prof. Remi e à Prof^a. Lidiane pela participação e contribuições apresentadas na qualificação, as quais foram importantes para a execução desta pesquisa;

Aos especialistas que aceitaram participar como “juízes” na banca formada para avaliar a proposta metodológica sugerida nesta tese;

Ao FNDE e às Secretarias de Educação Estaduais, na figura de seus representantes que participaram das entrevistas, por todas as informações e experiências compartilhadas;

Ao Departamento de Contabilidade e de Administração da UFV (DAD/UFV), pela confiança, pelo apoio e incentivo, a partir dos quais foi possível a realização do doutorado;

Aos meus irmãos em Cristo Jesus, por guerrearem comigo tantas batalhas por

meio das valiosas e poderosas orações;

Aos amigos, os quais cito apenas alguns e por ordem alfabética: Alex, Aline, André, Caio, Cristiane, Gisele, Grazielle, Josiel, Mayara, Micael, Paulo Reis, Paulo Vitor, Roselene, Sidimara, Simão, Vanessa, Vinícius... Apenas para citar alguns pelas suas contribuições diretas, mas minha gratidão se estende a todos os amigos e familiares que fazem parte da minha história.

A todos, o meu MUITO OBRIGADO!!!!!!

RESUMO

Esta pesquisa analisa a influência do *disclosure* contábil no processo de *accountability*, no contexto das prestações de contas do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE). As discussões permeiam em torno das dimensões do *disclosure* contábil (“Para Quem”, “O Que”, “Quanto”, “Como”, “Quando”) e das formas de *accountability* (Administrativa, Democrática, Profissional, Política, Pessoal). Além das abordagens teóricas voltadas à evidenciação, à governança pública e à *accountability*, adotou-se a perspectiva da Teoria Ator-Rede como estratégia para observar e analisar o processo de prestações de contas do PDDE, a partir da identificação de redes, seus respectivos atores e dos fluxos de informações que percorrem entre elas. Defende-se que quanto melhor a qualidade do *disclosure* contábil, melhor é caracterizada a ocorrência da forma de *accountability* em análise. Esta pesquisa busca avançar, ainda que numa abordagem positivista, em direção à investigação interpretativa. Este avanço se dá em função dos dados qualitativos, coletados por meio da realização de entrevistas semiestruturadas com os responsáveis pelas prestações de contas do PDDE, em suas instâncias gestora e executora. Foi proposto um modelo de análise para classificar o *disclosure* contábil das prestações de contas do PDDE. Os resultados desta classificação forneceram os subsídios necessários para a caracterização da ocorrência da(s) forma(s) de *accountability* predominante(s), neste contexto. A análise se deu por Análise de Conteúdo (AC), com triangulação de técnicas, fazendo o uso de instrumentos manuais, na organização dos dados, bem como, de instrumentos automatizados, a partir do *software* livre denominado IRaMuTeQ (*Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*). Em termos gerais, as prestações de contas do PDDE estão voltadas para o atendimento às obrigações legais, regulatórias e administrativas, com ênfase nos aspectos financeiros, no operacional do processo e na execução dos recursos. A *Accountability* Administrativa foi a única forma que satisfaz a todas as dimensões do *disclosure* contábil, sinalizando, assim, sua predominância no contexto analisado. Esta constatação conduz à reflexão para a necessidade de se desenvolver outras formas de *accountability*, necessárias para o aperfeiçoamento da administração pública e da democracia. A análise do *disclosure* contábil contribuiu para este desenvolvimento, a partir da observação de suas dimensões. No contexto do PDDE, esta análise possibilitou verificar os avanços conquistados nas prestações de contas, bem como, indícios de algumas lacunas neste processo, que podem ser preenchidas com respostas a tais dimensões, as quais envolvem, não apenas os atores diretos participantes deste processo, mas os órgãos profissionais, as representações políticas, os grupos sociais e os cidadãos de uma forma geral. A utilização da Teoria Ator-Rede contribuiu para a articulação destas discussões e possibilitou observar a matriz de comunicação contábil do PDDE, destacando o papel desempenhado por cada ator e as influências das interações entre eles. Além destas contribuições diretas relacionadas à prestação de contas do PDDE em si, de caráter mais prático, esta pesquisa, no campo teórico, possibilitou a aproximação de duas áreas do conhecimento: a Contabilidade e a Governança Pública. Estas reflexões ampliam os horizontes para o desenvolvimento de novas pesquisas, ampliando as possibilidades e apresentando novos desafios.

Palavras-chave: *Disclosure* Contábil. Formas de *Accountability*. Teoria Ator-Rede. Prestação de contas. PDDE.

ABSTRACT

This research analyzes the influence of accounting disclosure on the accountability process, in the context of the rendering of accounts of the School Direct Funding Program (PDDE). Discussions permeate around the dimensions of accounting disclosure (“To Whom”, “What”, “How much”, “How”, “When”) and forms of accountability (Administrative, Democratic, Professional, Political, Personal). In addition to the theoretical approaches focused on disclosure, public governance, accountability, the perspective of the Actor-Network Theory was adopted as a strategy to observe and analyze the PDDE accountability process, based on the identification of networks, and their respective actors, and the information flows that run between them. It is argued that the better the quality of accounting disclosure, the better the occurrence of the form of accountability under analysis is characterized. This research seeks to advance, albeit in a positivist approach, towards interpretive research. This advance is due to the qualitative data collected through semi-structured interviews with those responsible for rendering accounts of the PDDE, in its managerial and executing instances. An analysis model was proposed to classify the accounting disclosure of the PDDE rendering of accounts. The results of this classification provided the necessary subsidies for characterizing the occurrence of the predominant form(s) of accountability, in this context. The analysis was carried out by Content Analysis (CA), with triangulation of techniques, making use of manual instruments, in the organization of data, as well as automated instruments, from the free software called IRaMuTeQ (Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires). In general terms, the rendering of accounts by the PDDE is focused on meeting legal, regulatory and administrative obligations, with an emphasis on financial aspects, the operational process and the execution of resources. Administrative Accountability was the only form of accountability that satisfied all dimensions of accounting disclosure, thus signaling its predominance in the analyzed context. This finding leads to reflection on the need to develop other forms of accountability, necessary for the improvement of public administration and democracy. The analysis of accounting disclosure contributes to this development, based on the observation of its dimensions. In the context of the PDDE, this analysis made it possible to verify the advances achieved in accountability, as well as evidence of some gaps in this process, which can be filled with answers to such dimensions, which involve, not only the direct actors participating in this process, but professional bodies, political representations, social groups and citizens in general. The use of the Actor-Network Theory contributed to the articulation of these discussions and made it possible to observe the accounting communication matrix of the PDDE, highlighting the role played by each actor and the influences of the interactions between them. In addition to these direct contributions related to the accountability of the PDDE itself, of a more practical nature, this research, in the theoretical field, made it possible to bring together two areas of knowledge: Accounting and Public Governance. These reflections broaden the horizons for the development of new research, expanding possibilities and presenting new challenges.

Keywords: Accounting Disclosure. Forms of Accountability. Actor-Network Theory. Accountability. PDDE.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Fundamentação da Hipótese Diretriz.....	19
Figura 2 - Matriz da Comunicação Contábil.	39
Figura 3 – Desenho da Pesquisa.	46
Figura 4 - Estrutura Organizacional do FNDE.....	48
Figura 5 - Desenho do Modelo de Análise.....	50
Figura 6 - Divisão do corpus em 5 classes pela CHD.	57
Figura 7 - Dendrograma da CHD.	58
Figura 8 – Análise de Similitude da Classe 1.....	59
Figura 9 – Análise de Similitude da Classe 5.....	63
Figura 10 – Análise de Similitude da Classe 4.....	65
Figura 11 – Análise de Similitude da Classe 2.....	68
Figura 12 – Análise de Similitude da Classe 3.....	71
Figura 13 – Análise de Similitude com o termo “FNDE”.....	78
Figura 14 – Análise de Similitude com o termo “financeiro”.....	79
Figura 15 – Análise de Similitude com o termo “informação”.....	81
Figura 16 – Análise de Similitude com o termo “SiGPC”.....	84
Figura 17 – Análise de Similitude com o termo “prazo”.	86
Figura 18 - Matriz da Comunicação Contábil no âmbito da Governança Pública, na perspectiva da Teoria Ator-Rede.....	90
Figura 19 – Matriz da Comunicação Contábil aplicada às prestações de contas do PDDE, na perspectiva da Teoria Ator-Rede.	92

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Formas de Accountability.	24
Quadro 2 - Comparação entre o NPG e a Governança.	29
Quadro 3 - Lógicas de Governança associada à APP, NPM e GP.....	30
Quadro 4 - A Existência de uma Teoria da Evidenciação (Verrecchia versus Dye).	36
Quadro 5 - Categorias de Pesquisas e suas Características.	37
Quadro 6 - Abordagens linguísticas.	40
Quadro 7 - Paradigmas para análise da teoria social.....	42
Quadro 8 – Prazos, Formas e Responsáveis pela Prestação de Contas.....	44
Quadro 9 - Identificação dos participantes das entrevistas.	49
Quadro 10 – Caracterização do Disclosure Contábil.	51
Quadro 11 - Técnicas de análises de dados textuais por meio do IRaMuTeQ.....	54
Quadro 12 – Classificação do Disclosure Contábil e as Formas de Accountability.....	76
Quadro 13 - Falas que caracterizam o "Para Quem" e a forma de accountability.	77
Quadro 14 - Falas que caracterizam o "O Que" e a forma de accountability.	80
Quadro 15 - Falas que caracterizam o "Quanto" e a forma de accountability.	82
Quadro 16 - Falas que caracterizam o "Como" e a forma de accountability.	85
Quadro 17 - Falas que caracterizam o "Quando" e a forma de accountability.	86

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Análise de Conteúdo
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ANT	<i>Actor-Network Theory</i>
ARS	<i>Accounting Research Study</i>
CAQDAS	<i>Computer Aided Qualitative Data Analysis Software</i>
CHD	Classificação Hierárquica Descendente
CGU	Controladoria-Geral da União
COMAG	Coordenação de Monitoramento e Apoio à Gestão de Programas
CVI	Índice de Validade de Conteúdo
DIRAE	Diretoria de Ações Educacionais
EEx	Entidades Executoras Próprias
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
GP	Governança Pública
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IRaMuTeQ	<i>Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires</i>
LAI	Lei de Acesso à Informação
MEC	Ministério da Educação
NPM	<i>New Public Management</i>
OCD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PC	Prestação de Contas
PDDE	Programa Dinheiro Direto na Escola
RCPGs	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
SiGPC	Sistema de Gestão de Prestação de Contas
TAR	Teoria Ator-Rede
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCU	Tribunal de Contas da União
t-Gov	Governo Transformacional
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
UEx	Unidades Executoras Próprias

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Contextualização do Problema.....	13
1.2 Objetivos Geral e Específicos	17
1.3 Justificativas e Hipótese Diretriz	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	23
2.1 <i>Accountability</i> e suas formas	23
2.2 Governança Pública	28
2.3 <i>Disclosure</i> (Evidenciação) Contábil	32
2.3.1 Dimensões do <i>Disclosure</i>	32
2.3.2 Teoria da Evidenciação	35
2.3.3 Comunicação Contábil: A Contabilidade enquanto Linguagem.....	38
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	42
3.1 Taxionomia da Pesquisa.....	42
3.2 Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE).....	43
3.3 Desenho da Pesquisa.....	45
3.4 Análise dos Dados	50
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	57
4.1 Caracterização do Processo de Prestação de Contas do PDDE	57
4.2 Classificação do <i>Disclosure</i> Contábil e as Formas de <i>Accountability</i> do PDDE	76
4.3 Análise dos Resultados na Perspectiva da Teoria Ator-Rede	89
5 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS	99
REFERÊNCIAS	104
APÊNDICE – Roteiro de entrevista	118

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do Problema

As discussões sobre governança pública se inserem no contexto de reformas da gestão pública, tendo de um lado o Estado e de outro a sociedade, bem como, as questões que envolvem os problemas de relacionamento entre estas partes. Agrega-se a este contexto, as crises mundiais e locais diversos, o processo de globalização, as necessidades inseridas em um ambiente de constantes mudanças, dentre outros fatores que potencializam os argumentos favoráveis para novas práticas e mecanismos de relacionamento entre os mais variados atores deste contexto.

As reformas podem ser compreendidas, conforme exposto por Hood e Jackson (1991), como uma série de inovações em políticas públicas e no desenho organizacional. Estas são fundamentadas em um conjunto de justificativas e retóricas coerentes com as novas ações governamentais propostas, alinhadas a valores de eficiência, *accountability* e flexibilidade.

A proposta de novas ações de intervenção estatal se apresenta frente ao esgotamento do modelo nos moldes burocráticos, resultante da crise do petróleo de 1973. Desta forma, as justificativas e retóricas favoráveis às mudanças são potencializadas diante deste cenário de crise, agravado ao longo dos anos 1980 pela crise econômica mundial, crise fiscal do Estado, crise de governabilidade, emergência da globalização e das inovações tecnológicas (Matias-Pereira, 2010).

Desde a década de 1980, na perspectiva de Kettl (2005), um movimento notável para reformar a administração pública varreu o globo na busca por governos mais fortes, que sejam capazes de elevar a eficiência de seus processos administrativos e melhorar o desempenho. Destaque para os governos de Margareth Thatcher, na Inglaterra, e de Ronald Reagan, nos Estados Unidos da América, os quais foram responsáveis pela implementação das primeiras reformas.

Tais reformas nasceram pela crítica de intelectuais (Simon, 1947, Waldo, 1948) e Merton, 1949) ao modelo burocrático, após a Segunda Guerra Mundial. Outras críticas referentes ao modelo podem ser percebidas por meio das características dos modelos pós-burocráticos: modelos gerenciais (*New Public Management* - NPM e Governo Empreendedor) e a Governança Pública (Secchi, 2009). Em suma, os problemas centrais do movimento de reforma global giram em torno do relacionamento do governo com a sociedade civil (Kettl, 2005).

Para que haja este processo de relacionamento, uma condição prévia é a comunicação entre as partes, de modo que a mensagem transmitida pelo emissor seja igualmente compreendida pelo receptor, por meio de um canal de comunicação selecionado. Segundo Ribeiro Dias e Vasconcelos (2015), a administração pública, por exemplo, pode se comunicar com a sociedade por meio da Contabilidade. Neste caso, os autores explicam que o Contador (emissor) utiliza a linguagem (mensagem), os demonstrativos e/ou relatórios (canal de comunicação) apropriados para uma boa compreensão de seus usuários (receptor).

A Contabilidade enquanto linguagem e o uso da linguagem pela Contabilidade podem ser percebidos em estudos tais como: Bedford e Baladouni (1962); Dias Filho e Nakagawa (2012); Dias Filho (2013); Júnior Xavier, Paulo e Silva (2014); Ribeiro Dias e Vasconcelos (2015); Masztalerz (2016); Messias e Walter (2018).

A Contabilidade vem sofrendo modificações ao longo dos anos, no intuito de atender melhor às necessidades de seus mais diversos usuários em seus processos de tomada de decisões. Entretanto, o seu papel de fornecer a informação, a partir do *disclosure* contábil, permanece ao longo dos anos. Este seu objetivo maior prevalece, por mais que possam alterar seus usuários principais, o foco da informação, seus atributos, seus meios e níveis de divulgação e suas regulamentações.

Em suma, três aspectos despertam discussões no âmbito da teoria contábil: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (*disclosure*). Nesta proposta, a ênfase será sobre a evidenciação (teoria da evidenciação), a qual está diretamente associada ao objetivo básico da Contabilidade, que trata de fornecer informações estruturadas aos usuários, internos e externos da organização (Iudícibus & Marion, 2000). Além disso, a evidenciação da informação contábil dialoga com princípios, tais como: transparência e *accountability*, inseridos no campo da governança pública.

Temas relacionados à transparência, ao *disclosure* contábil, ao acesso à informação, à *accountability* têm ganhado destaque na Agenda Governamental. Uma estratégia para estudar tais temas é a partir de uma política ou programa governamental específico, que neste caso foi o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE), regido pela Lei nº11.947, de 16 de junho de 2009 e por resoluções do Conselho Deliberativo do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). A Resolução nº 15, de 16 de setembro de 2021 do FNDE unificou resoluções anteriores que tratavam do PDDE e dispôs sobre os critérios de repasse, prestação de contas, fiscalização e monitoramento na execução do PDDE, dentre outras orientações (FNDE, 2021c).

O PDDE foi criado em 1995, portanto, constituído no contexto das reformas administrativas, momento que o gerencialismo ganhava força no Brasil enquanto um modelo de gestão pública. O desenho do programa, desde o seu início, já contemplava a atuação do estado em parceria com a sociedade para a efetivação das políticas, inserindo a comunidade escolar como parte constituinte da política pública.

Portanto, nesta pesquisa, as discussões são fomentadas a partir das relações entre as o *disclosure* contábil e o desenvolvimento das formas de *accountability*, sendo o PDDE apenas um contexto observado para estabelecer tais relações, não se restringindo ao mesmo. Além das abordagens teóricas voltadas à evidenciação, à governança pública e à *accountability*, adotou-se a perspectiva da Teoria Ator-Rede (Law, 1992; Latour, 2000; Latour, 2004; De Luna Freire, 2006; Tonelli, 2016), como estratégia para observar e analisar o processo de prestações de contas do PDDE, a partir da identificação de redes, seus respectivos atores e dos fluxos de informações que percorrem entre elas.

No intuito de complementar as leituras, foram realizadas entrevistas exploratórias que, segundo Quivy e Campenhoudt (1998, p.70), auxiliam na constituição do problema de pesquisa, bem como, na identificação de “pistas de reflexão, ideias e hipóteses de trabalho”, ampliando os horizontes das leituras. Assim, foi entrevistado um servidor de carreira do FNDE, com treze anos de atuação, sendo dez anos atuando na área de monitoramento e avaliação de políticas públicas, dentre elas o PDDE. Entrevistou-se, também, sua sucessora na Coordenação de Monitoramento e Apoio à Gestão de Programas (COMAG), vinculada à Coordenação-Geral de Apoio à Manutenção Escolar, da Diretoria de Ações Educacionais (DIRAE) do FNDE.

Conforme Quivy e Campenhoudt (1998), durante o estudo exploratório, verifica-se a coexistência das entrevistas, observações e consultas de documentos diversos. Nesse sentido, além das entrevistas, foram consultadas publicações do FNDE voltadas ao PDDE, especialmente aquelas relacionadas às prestações de contas, dentre elas: Caderno de estudos (Curso do PDDE); Contas Online – Manual do Usuário (SiGPC – Sistema de Gestão de Prestação de Contas); Orientação para prevenção de falhas – Volume 1 (Unidades Executoras Próprias – UEx); Orientação para prevenção de falhas – Volume 2 (Entidades Executoras Próprias – EEx); Orientações para regularização de pendências de prestação de contas das UEx (FNDE, 2021d).

Além dessas publicações, registra-se o acompanhamento dos webinários, divulgados no canal do YouTube do FNDE, abordando o PDDE, tais como o “Webinar Execução do PDDE” e o “Webinário Orientações sobre a prestação de contas do PDDE”.

Portanto, a partir dessas entrevistas, consultas aos manuais e guias de orientação e o acompanhamento dos webinários foi possível perceber a existência de lacunas na comunicação entre governo (FNDE), secretarias estaduais de educação (EEx) e escolas (UEX), no que diz respeito às informações voltadas ao processo de prestação de contas do PDDE. Por outro lado, verificou-se o esforço do FNDE em superar essas lacunas, dentre outras ações, com a divulgação de manuais, cartilhas, guias de orientação e a realização de eventos, como as palestras e os webinários.

Além desta abordagem específica acerca do PDDE, ao apresentar as justificativas e a hipótese diretriz desta pesquisa, serão retomadas as discussões com a sustentação de um contexto de assimetria informacional e de déficit de *accountability*. Por outro lado, no cenário da Contabilidade, defende-se o aumento do seu poder informacional por meio de seus relatórios e narrativas.

Quando contemplados ambos os contextos, paralelamente, verifica-se a existência de lacunas que demandam investigações no intuito de estreitar suas relações, uma vez que o elemento fundamental necessário em um contexto se encontra presente no outro, a saber, a informação. Nesta pesquisa, o *disclosure* contábil é apresentado como um potencial mecanismo capaz de contribuir no preenchimento destas lacunas. Portanto, a partir destes argumentos, apresenta-se como questão norteadora da pesquisa: **Qual a influência do *disclosure* contábil no processo de *accountability* no contexto das prestações de contas do PDDE?**

Para se analisar esta influência, identificou-se a necessidade de se desenhar um modelo que fosse capaz de contemplar as dimensões do *disclosure* contábil e tê-las articuladas às formas de *accountability*. A partir de argumentos teóricos foi possível estabelecer esta articulação, a qual possibilitou o fomento de discussões que permeiam ambas as áreas.

Estas discussões avançam em relação aos estudos (Samaha, Dahawy, Hussainey & Stapleton, 2012; Beuren & Angonese, 2015; Torchia & Calabrò, 2016; Cunha & Mendes, 2017; Castro et al., 2019) que concentram seus esforços em identificar os níveis de *disclosure*, a partir da elaboração de um *checklist* de variáveis a ser observado.

Avançam, ainda, em relação à articulação com o contexto da *accountability*, se diferenciando dos estudos que concentram no diálogo do *disclosure* contábil com o contexto da governança corporativa e seus princípios (Ho & Wong, 2001; Gasparetto, 2004; Ștefănescu, 2011; Hermalin & Weisbach, 2012; Barros, Boubaker & Hamrouni, 2013; Beuren & Angonese, 2015). O interesse não é identificar o percentual de *disclosure*

nas prestações de contas, mas o de classificá-lo e analisar a sua influência no desenvolvimento das diferentes formas de *accountability*.

1.2 Objetivos Geral e Específicos

Esta pesquisa tem por objetivo analisar a influência do *disclosure* contábil no processo de *accountability*, no contexto das prestações de contas do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE).

Especificamente, tem-se os seguintes objetivos:

- A. Caracterizar o processo de prestação de contas do PDDE, nas instâncias gestora e executora do Programa, à luz das dimensões do *disclosure* contábil e das formas de *accountability*;
- B. Classificar o *disclosure* contábil, a partir de suas dimensões, para cada forma de *accountability*, no contexto das prestações de contas do PDDE;
- C. Propor uma alternativa de caracterização da ocorrência da(s) forma(s) de *accountability* predominante(s), a partir da classificação do *disclosure* contábil.

1.3 Justificativas e Hipótese Diretriz

O papel desempenhado pelo governo na sociedade vem sendo avaliado, no decorrer dos anos, despertando maior cobrança pela responsabilização nas prestações de contas (*accountability*) e maior interesse pela temática. No contexto brasileiro, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade tem fomentado as discussões relacionadas à transparência e à *accountability* do setor público, estando estes princípios, bem como, as dimensões do controle, sempre presentes nas recomendações de boas práticas de governança (Cavalcante & Luca, 2013).

Neste contexto, a Constituição Federal, em seu artigo 5º, já garante ao cidadão o exercício de seu direito ao acesso à informação (Brasil, 2016). Entretanto, tal direito foi regulamentado de uma forma melhor pela Lei nº 12.527/11, denominada Lei de Acesso à Informação (LAI). Destaque para a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), dispendo sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas e para a Lei da Responsabilidade das Estatais ou Lei das Estatais (Lei nº 13.303/2016), a qual prevê mecanismos de transparência e governança. Além do decreto nº 9.203/2017, o qual versa sobre a governança pública, seus princípios, suas diretrizes e os mecanismos para o seu exercício, dentre outras disposições.

Além da prestação de contas ser um dever constitucional, do qual o agente público está sujeito (Quintão & Carneiro, 2015), para Bezerra, Borges e Valmorbidia (2012), ao possibilitar a aproximação entre governo e sociedade, a transparência e as prestações de contas constituem agentes da democracia, da mudança e da eficiência, portanto, são temas de relevância social, essenciais para a realização do exercício social. A concretização da democracia se dá, ainda, mediante a elaboração de mecanismos de partilha do poder (Bohman, 1996).

Uma das problemáticas destacadas por Rocha (2011) nos regimes democráticos modernos está no desenvolvimento de formas e instrumentos de *accountability*. O mesmo autor demonstra que as concepções dos modelos teóricos da administração pública apresentam déficit de *accountability*, decorrente do modo como a administração pública é observada e organizada, o que prejudica e enfraquece o próprio processo de *accountability*.

A prestação de contas, enquanto parte deste processo, além de informar a sociedade como os recursos públicos estão sendo empregados, é uma função importante para o processo de planejamento governamental, uma vez que, ao comunicar a utilização desses recursos, possibilita a programação orçamentária, bem como, se a aplicação dos recursos atendeu ou não às expectativas iniciais. Neste sentido, existe a relevância do estudo, contemplando, no processo de *accountability*, a etapa de prestação de contas de um programa governamental, a nível nacional.

Há alguns estudos, nacionais e internacionais, que retratam acerca da informação contábil e sua importância no processo de *accountability*: Dubnick & Justice (2004); Ribeiro, Pereira & Benedicto (2013); Dias & Vasconcelos (2015); Ștefănescu, Opreșor & Sîntejudeanu (2016); Kachkova et al. (2018); Fernandes (2019); Faustino, Oliveira & Silva (2022). A assimetria informacional (Botosan, 1997; Bertomeu & Magee, 2015) potencializa o déficit de *accountability* (Majone, 1998; Considine, 2002; Busuioc, 2010), conforme foi constatado por Santos (2008), ao estudar o déficit de *accountability* e a baixa responsividade. Przeworski, Stokes e Manin (1999) argumentam acerca do problema de assimetria de informações, sendo que as fragilidades do modelo de *accountability* vertical são refletidas quando as informações são incompletas.

Ao se considerar o contexto da governança pública, a assimetria informacional é vista como uma das causas do distanciamento entre o Estado e a Sociedade. Não se verifica uma comunicação eficiente entre as partes em decorrência das informações não serem prestadas de maneira equitativa, clara e entendível (Dias & Vasconcelos, 2015).

Partindo dos dois eixos centrais da teoria da democracia sugerida por Dahl (possibilidade de contestação pública e de inclusão das massas no processo decisório), Santos (2008) defende que a assimetria de informação rompe com a dimensão da contestação pública, reduzindo a democracia à participação pelo voto (segunda dimensão). Portanto, questões relacionadas às formas tradicionais da democracia representativa alinhadas às questões sobre déficits de *accountability* sugerem que há muito o que avançar no processo de aperfeiçoamento da prática (Olsen, 2018).

Dentre algumas pesquisas que discorrem sobre a existência de déficit de *accountability*, cita-se: Moreno, Crisp & Shugart (2003); Mota (2006); Bovens, Curtin & Hart (2010); Rocha (2011); Olsen (2018). Estes estudos, somados aos citados anteriormente e que discorrem sobre a informação contábil e sua importância no processo de *accountability*, potencializam a relevância desta pesquisa ao representarem o contexto da Contabilidade enquanto instrumento que viabiliza a geração de informações relevantes aos seus usuários, respeitadas suas características qualitativas, se opondo ao contexto de existência de déficit de *accountability* nas organizações governamentais e seus efeitos.

Conforme defendido por Schedler (1999), a informação é uma das dimensões fundamentais da *accountability*. Neste sentido, as limitações no *disclosure* contábil, limitam o compartilhamento das informações referentes às prestações de contas, limitando, assim, o desenvolvimento das demais formas de *accountability*. Se a *accountability* é o que caracteriza a governança democrática, segundo defende Bovens (2005), estas limitações comprometem o ambiente favorável a esta configuração de governo, a qual se volta para o maior envolvimento do cidadão e responsabilização dos agentes públicos (Oliveira & Pisa, 2015). As relações entre estes conceitos estão ilustradas conforme exposto na Figura 1.

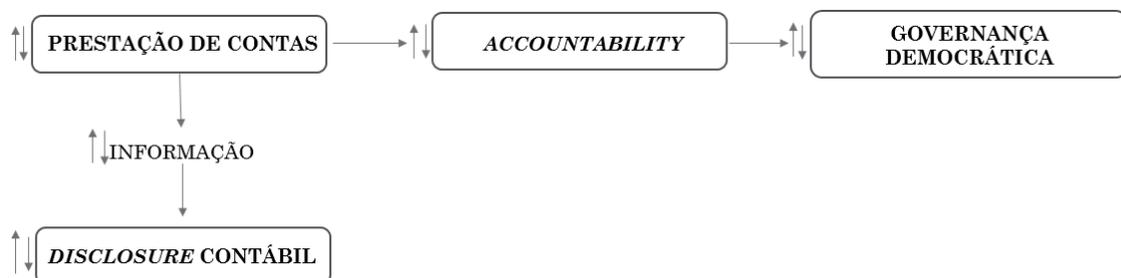


Figura 1 - Fundamentação da Hipótese Diretriz.
Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Neste cenário, buscou-se, portanto, contribuir para o conhecimento com a proposição de uma estratégia de análise que possibilite caracterizar o *disclosure* contábil,

bem como, a ocorrência da(s) forma(s) de *accountability*, com foco na etapa da prestação de contas. Defende-se que quanto melhor a qualidade do *disclosure* contábil, melhor é caracterizada a ocorrência da forma de *accountability* em análise. Apresenta-se, assim, como hipótese diretriz: *O disclosure contábil como mecanismo de caracterização da ocorrência da(s) forma(s) de accountability existente no contexto analisado.*

O contexto de observação dessa hipótese é o das prestações de contas do PDDE, programa esse que vem sendo alvo de estudos, os quais buscaram, dentre outros objetivos: analisar suas implicações na gestão da escola pública (Adrião & Peroni, 2007; Moreira, 2012; Medeiros, Alves & Duque, 2016; Mafassioli, 2017; Marinheiro & Ruiz, 2017); avaliar o seu desempenho e efeitos no contexto educacional (Viana & Campo, 2014; Oliveira, 2017); analisar seus avanços, contribuições, desafios e perspectivas (Lima, Oliveira & Guardacheski, 2016; Souza Silva et al., 2019).

Além destas publicações, chama-se a atenção para aquelas divulgadas pelos próprios órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU) como, por exemplo: TCU (2016), CGU (2019), TCU (2020), Veiga (2020). São publicações que buscam, de forma geral, analisar as execuções dos recursos e as formas de controle e seus efeitos, dando transparência as decisões e ações dos órgãos de controle e de auditoria. Acrescenta-se, ainda, as divulgações realizadas pelo próprio FNDE, dentre elas: FNDE (2013), FNDE (2018), FNDE (2021), FNDE (2022). Estas, por sua vez, são publicações com um perfil mais técnico, como guias, manuais e resoluções, as quais buscam instruir, principalmente, os gestores, em como gerir os recursos provenientes do programa.

Os estudos têm se concentrado, portanto, nas ações do PDDE e suas implicações. A presente proposta se diferencia ao analisar as prestações de contas do programa na ótica do *disclosure* contábil e sua influência na *accountability*, a partir das percepções de diferentes atores que atuam, em momentos e fases distintas, nesse processo.

A análise das prestações de contas a partir das dimensões do *disclosure* contábil possibilitou descrever este processo, não somente pelo aspecto legal, regulatório, mas identificando as interações entre os atores participantes do mesmo e os tipos e volume de informações compartilhadas entre eles, dentre outros aspectos, os quais contribuiriam para identificar avanços e lacunas do processo. Estas contribuições auxiliam no aperfeiçoamento das prestações de contas, bem como, suscita reflexões acerca do desenho do programa governamental.

Neste aspecto, o modelo analítico proposto nesta tese tem sua aplicação não

restrita ao PDDE, mas auxilia na observação de outros programas governamentais. E, ao possibilitar a interação de duas áreas do conhecimento, a Contabilidade e a Governança Pública, amplia o campo de visão e a relevância desta interação na análise das ações governamentais. A carência de informação e as falhas de comunicação, por exemplo, comprometem os resultados esperados destas ações. Neste contexto, a observância das dimensões do *disclosure* contábil contribui para o fomento de informações e o compartilhamento das mesmas aos seus diversos usuários, viabilizando, portanto, o desenvolvimento de novas formas de *accountability*.

A ocorrência de discussões isoladas, ou seja, em contextos específicos da Contabilidade (especialmente no que tange ao *disclosure* contábil) e da Governança Pública, potencializou as motivações para o desenvolvimento desta pesquisa, com a justificativa de aproximar tais áreas, explorando-as e buscando identificar e preencher lacunas ao inseri-las em um mesmo contexto.

O estreitamento destas relações, com o envolvimento dos cidadãos e a cocriação, é condição para a implementação de estratégias que buscam proporcionar condições institucionais para habilitar a expansão do conceito de Governo Eletrônico para o de Governo Transformacional (t-Gov), caracterizada pela reestruturação do setor público (Dias & Gomes, 2021).

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2018) elenca alguns atributos que configuram a transição do governo eletrônico (*e-government*) para os governos digitais, dentre eles: de uma administração centrada no usuário para uma administração conduzida pelo usuário; de reativo a proativo na elaboração de políticas públicas e prestação de serviços; de um governo centrado na informação para um setor público orientado por dados; da digitalização de processos existentes ao processo por concepção digital; de um governo provedor de serviços para um governo como plataforma para cocriação de valor público; do acesso à informação para abertura como padrão.

Nepomuceno e Rech (2020) retratam o distanciamento entre o contador e as demandas e políticas da sociedade, contribuindo, assim, para as justificativas desta proposta. Portanto, destacam-se as contribuições da mesma no fomento de discussões que integram tanto o campo da Administração Pública quanto o campo da Contabilidade. Esta compreensão favorece o aperfeiçoamento de processos de geração de informações contábeis e o seu compartilhamento, o que, no âmbito da Governança Pública, se traduz na possibilidade de um melhor relacionamento entre a sociedade e o governo.

Estruturalmente, a tese apresenta as seguintes seções, além desta introdução (1): Fundamentação Teórica (2), Procedimentos Metodológicos (3), Resultados e Discussões (4) e Conclusão e Considerações Finais (5).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 *Accountability* e suas formas

De acordo com Sinclair (1995), o termo *accountability*, cujo conceito é complexo e multifacetado, pode ser compreendido como um modelo de responsabilização, o qual requer, daqueles com autoridade delegada, informações sobre os recursos utilizados tendo em vista o alcance de determinados fins. Conforme exposto por Schedler (1999), a *accountability* é constituída por três dimensões: informação, justificação e punição. Neste sentido, há o destaque para a dimensão informação, uma vez que precede às outras duas. A sua ausência, distorção, falta de clareza ou qualquer outro elemento que impeça a compreensibilidade da informação irá corroborar, portanto, para o déficit de *accountability*.

Para tanto, o *International Federation of Accountants* (IFAC, 2012) chama a atenção da necessidade dos governos implementarem arranjos institucionais capazes de melhorar a transparência e a *accountability* do setor público (Romzek & Dubnick, 1987). Esta necessidade pode estar relacionada ao que Schedler (1999) denomina de opacidade do poder, a essência da política, podendo levar ao entendimento de algumas resistências, por parte de quem o domina, tendo em vista os interesses envolvidos, os quais podem ficar ameaçados a partir do que se torna público.

A *accountability*, portanto, depende da existência da transparência, estando ambos os conceitos intimamente relacionados (Armstrong, 2005; Fox, 2007). Para Matias-Pereira (2010, p. 71), a *accountability* refere-se a um "[...] conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição das políticas públicas". Sendo que o controle, a transparência, a avaliação de desempenho e a auditoria (as institucionais) são exemplos de mecanismos de *accountability* (Schedler, 1999; O'Donnell, 1998; Keohane, 2002).

Em síntese, a *accountability* é a marca da governança democrática (Bovens, 2005). Para Miguel (2005, p.25) "Um elemento crucial das democracias eleitorais é a *accountability*, que garantiria o vínculo entre representantes e representados". A dimensão democrática representa, no entanto, apenas uma das formas de *accountability*, as quais se distinguem por suas características e contextos, conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 - Formas de *Accountability*.

Algumas denominações	Descrição	Fonte	Formas de <i>Accountability</i>
Gerencial (Robinson, 1971)	Contempla a <i>accountability</i> fiscal, de processos e de programa, que se relacionam, por sua vez, com o financeiro (dinheiro), com os procedimentos e resultados, examinando se os objetivos propostos foram alcançados;	Luke (2010)	
Legal (Palmer, 1988; Taggart, 1992)	Refere-se às operações das instituições estatais dentro de uma estrutura legislativa e regulatória e sujeita a revisão judicial;		
Administrativa (Cendón, 1999)	Sujeição total dos servidores públicos e unidades administrativas a um amplo conjunto de normas e procedimentos constitucionais, legais e administrativos que regem seu desempenho; além da sujeição destes às instruções e comandos das instâncias superiores na escala hierárquica; realização da <i>accountability</i> , na sua dimensão vertical, por meio de órgãos e servidores hierarquicamente superiores, conforme os mecanismos de supervisão e controle; realização da <i>accountability</i> , na sua dimensão horizontal, por meio dos órgãos externos de supervisão, de controle e os tribunais de justiça; avaliação com base no cumprimento das disposições e procedimentos estabelecidos em normas e regulamentos, bem como, na adequada utilização dos recursos públicos; possíveis consequências da <i>accountability</i> são estabelecidas por leis, sendo estas diferentes conforme o país.	Cendón (2000)	Administrativa
Pública (Mulgan, 1997; Corbett, 1992)	Refere-se ao contexto do setor público como uma variante direta e às vezes informal da <i>accountability</i> , abrangendo indivíduos, grupos comunitários e o público em geral;	Luke (2010)	
Democrática (Cendón, 1999)	Sujeição dos servidores e unidades administrativas às necessidades e interesses de grupos sociais ou da sociedade em geral; relativa autonomia da administração pública, a qual tem a eficácia do seu desempenho vinculada ao apoio e à cooperação de grupos sociais ou da sociedade em geral; realização da <i>accountability</i> por meio de mecanismos de participação popular no processo decisório e na implementação de atos e normas administrativas, e por meio da tecnologia da informação, a qual viabiliza a expressão da opinião pública; avaliação do desempenho administrativo baseado na satisfação das necessidades e interesses dos grupos sociais ou da sociedade em geral; as consequências da <i>accountability</i> democrática resultam na adoção, ou não, de atos administrativos, a sua revisão, a adoção de atos disciplinares e a legitimação democrática do desempenho da administração pública.	Cendón (2000)	

Profissional (Romzek e Dubnick, 1987; Gray e Jenkins, 1993)	Considerada em termos do dever de cumprir, como membros, as normas e regulamentos estabelecidos por vários órgãos profissionais, reguladores do setor privado e do setor público, além da manutenção de um nível de credibilidade e posição profissional;	Luke (2010)	
Profissional (Cendón, 1999)	Sujeição dos profissionais a um conjunto de normas e práticas de caráter profissional (técnicas e éticas) distintivas da profissão; autonomia no exercício das suas funções, onde atuam segundo o seu critério pessoal e conhecimentos profissionais; realização da <i>accountability</i> profissional por meio de órgãos de caráter técnico-profissional, formados por membros da mesma profissão; realização da <i>accountability</i> profissional por meio dos órgãos ordinários de fiscalização e controle da administração pública; avaliação baseada tanto no cumprimento das normas e princípios técnicos estabelecidos pela profissão, quanto nos resultados técnicos do desempenho; as consequências desse processo de <i>accountability</i> são as estabelecidas pelo ordenamento jurídico, distinto conforme o país;	Cendón (2000)	Profissional
Pessoal (Corbett, 1992)	Quando examinados os aspectos éticos dentro do setor público, enfatiza-se a <i>accountability</i> pessoal ou interna referindo-se à consciência pessoal do(s) indivíduo(s) responsável (is). Esta dimensão leva a distinção entre a <i>accountability</i> formal e a percebida (responsiva) para os stakeholders, sem autoridade ou recurso legal direto.	Luke (2010)	Pessoal
Política (Luke, 2010)	No contexto das empresas estatais, a <i>accountability</i> política assume um significado mais amplo, uma vez que se estende (não oficialmente, mas visivelmente) a vários partidos políticos e tem uma dimensão pública (<i>accountability</i> pública). Esta forma de <i>accountability</i> foi também percebida por sua complexidade variável ao longo do tempo, devido à sazonalidade da política, mudanças na política governamental e o ambiente regulatório das instituições estatais.	Luke (2010)	
Política (Cendón, 1999)	Caracterizada pela autonomia ou discricção dos agentes envolvidos; avaliação voltada principalmente para resultados; apresenta diferentes métodos de realização, bem como, consequências diferentes, conforme sistema legal e constitucional de cada país; o superior hierárquico como agente de controle, na dimensão vertical e o Parlamento, na dimensão horizontal; os cidadãos como última referência para o controle e a avaliação.	Cendón (2000)	Política

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Agrega à tais discussões, as classificações de *accountability* propostas por O'Donnell (1998), a saber:

- *Accountability Vertical*: caracterizada como aquela que apresenta a relação hierárquica entre aquele que detém o poder e quem delega o poder. Tem como principal canal o processo eleitoral;
- *Accountability Horizontal*: caracterizada pela presença de agências estatais, legalmente habilitadas para supervisionar e até sancionar, no caso de ações ilegais ou omissões de outros agentes ou agências do estado.

De acordo com Moreno et al. (2003), a classificação de O' Donnell não é tão esclarecedora das relações de *accountability*. Para os autores, o termo "horizontal" implica em dois ou mais atores ou instituições no mesmo nível hierárquico. Entretanto, considerando que *accountability* envolve a possibilidade de sanções, os atores em uma relação política não estariam no mesmo nível.

No que tange à *accountability* vertical, Smulovitz e Peruzzotti (2000) expandem o conceito para o que denominaram de *accountability* social, considerada como um mecanismo de controle vertical, entretanto, não via processo eleitoral, mas baseado nas ações de associações, mídia e movimentos sociais, as quais tem por objetivo apresentar transgressões governamentais.

Schommer, Rocha, Spaniol, Dahmer e Sousa (2015) propuseram categorizar a *accountability* em quatro etapas que representam possibilidades de interações entre Governo e Sociedade na coprodução de controle e informação:

- Clássica: marcada pela baixa interação entre os mecanismos de controle social e institucional, sendo que o Estado é o principal responsável pela informação e controle. Portanto, inexistente a coprodução de informação e controle. Como mecanismo de punição ou recompensa, tem-se o processo eleitoral;
- Transversal: a coprodução de informação e controle é esporádica e periférica. O Estado continua sendo o responsável pela informação e controle, no entanto, compartilha de modo eventual suas atividades com organizações da sociedade civil. Acerca dos mecanismos de justificação e sanção, observa-se um maior grau de influência da sociedade;
- Sistêmica: verifica-se a coprodução de informação e controle, a partir de um engajamento mútuo entre cidadãos e servidores públicos, refletindo nas funções do Estado, moldando sua estrutura e fazendo com que suas ações sejam mais sensíveis aos

interesses da sociedade. Apesar do Estado e suas responsabilidades específicas estarem presentes, o mesmo se apresenta de forma mais flexível;

- Difusa: representa uma tipologia ideal, em que a informação e o controle são produzidos por vários agentes, inexistindo uma estrutura central e seus procedimentos. A coprodução é exercida com baixo grau de institucionalização e não envolve, de modo necessário, o aparato do Estado.

Portanto, existem diversas possibilidades de interações entre Estado e Sociedade, e a forma como elas acontecem contribui para a existência do déficit de *accountability*. Quando os atores e as instituições, por exemplo, não mais cobram por prestação de contas de seus representantes, estão, também, contribuindo para a geração deste déficit. A não cobrança pode ocorrer, dentre outras razões, pela falta de motivação, de tempo e energia, ou ainda, pela falta de conhecimento ou competência (Considine, 2002; Busuioc, 2010).

No que tange ao déficit de *accountability*, Moreno et al.(2003) defendem que o mesmo decorre de falhas da *accountability* vertical. Como consequência, há um aumento das instituições de superintendência na América Latina, podendo este resultado ser interpretado como fruto do descontentamento do processo de *accountability*, portanto, representa um esforço para solucionar o problema, mas sem combater as causas do déficit de *accountability* (Moreno et al., 2003).

Como consequência das falhas da *accountability* vertical, tem-se a necessidade de intensificar o número de agências para atender as deficiências da *accountability*, gerando um sentimento de sobrecarga de *accountability*, conforme exposto por Olsen (2018). Esta sobrecarga resulta em reclamações decorrentes dos esforços financeiros demandados por estas agências, os quais poderiam ser investidos em serviços e políticas públicas (Dubnick, 2005).

Se por um lado, a *accountability* é fundamental para a fortalecimento da democracia, por outro ela requer a participação da sociedade para que se realize, tendo como pressuposto que as informações pertinentes e adequadas estejam à disposição dos cidadãos (Rocha, 2011). Em relação aos atores envolvidos na *accountability*, Bovens, Goodin e Schillemans (2014) elencam, dentre outros: investidores, contadores, conselho de administração, credores, órgão regulador, analistas, governo e sociedade. Tendo a *accountability* inserida no contexto da governança pública, Matias-Pereira (2010) defende que a boa governança pode ser aceita desde que se faça presente a participação proativa de todos esses atores.

2.2 Governança Pública

Governança é uma terminologia empregada em contextos e abordagens diversas, tornando-se desafiadora a proposta de uma definição única e abrangente. Esta seção tem por objetivo problematizar alguns aspectos conceituais da governança, no âmbito da administração pública, de modo a percebê-la inserida em um contexto de mudanças e de reformas governamentais, na busca por características que possibilitem a formação de uma identidade própria.

Segundo Kissler e Heidemann (2006), dado o contexto não satisfatório das reformas, a governança pública se apresenta como uma configuração alternativa das relações entre Estado e suas instituições, as organizações privadas e os atores sociais. Esta configuração, conforme descrita por Oliveira e Pisa (2015), busca nortear o Estado mais para os aspectos sociais, com políticas voltadas ao alcance dos objetivos comuns e maior atuação do cidadão e responsabilização dos agentes públicos.

Conforme exposto por Secchi (2009), diversas disciplinas estudam os fenômenos de "*governance*", dentre elas: as relações internacionais, teorias do desenvolvimento, a administração privada, as ciências políticas e a administração pública (a qual está sendo considerada neste estudo).

Na busca em compreender o conceito de governança pública, Teixeira e Gomes (2019), em revisão conceitual, perceberam a sua ampla e múltipla abordagem, bem como, a essencialidade de uma boa governança na otimização do desenvolvimento social, econômico, político e cultural do Brasil.

Bilhim (2017) equipara a governança pública a um guarda-chuva de realidades distintas, em decorrência da falta de consenso na literatura de administração pública, que se apresenta sob diversas designações: "*The New Public Governance*" com Osborne (2006); "*New Governance*" com Rhodes (1997); "*The Public Governance*" com Skelcher (2005) e Stephen (2006). Apesar das discussões acerca da governança fazer parte de um movimento global da gestão pública, a falta de um consenso pode, dentre outros fatores, estar relacionada às questões culturais, econômicas, políticas e sociais que se diferem conforme a realidade de cada país e região.

Um ponto que parecia ser de comum acordo, era a suposição implícita, conforme destacada por Kettl (2005), de que o governo do século XX necessitava de uma reinvenção e transformação para enfrentar os problemas do século XXI. Osborne e Gaebler (1992) discorrem sobre a não adequação do modelo burocrático weberiano frente

aos novos problemas em função da presumida ineficiência, estilo autorreferencial, morosidade e desvio das necessidades dos cidadãos.

De acordo com Kissler e Heidemann (2006), se por um lado as reformas de modernização do setor público que ocorreram na Alemanha (décadas de 1990 e 2000) tornaram a administração pública mais empresarial, menos onerosa e mais eficiente, por outro lado, as novas bases não se revelaram favoráveis aos cidadãos. Estas seriam condições insatisfatórias da modernização que possibilitaram o espaço para o surgimento da governança pública. Os autores, neste sentido, questionam até que ponto se trata de um novo conceito para regular as relações de troca entre Estado, mercado e sociedade, entre os setores público e privado?

Das correntes de pensamento sobre governança, Matias-Pereira (2010) enfatiza duas, sendo elas: aquelas que possuem como objetivo principal o aumento da eficiência e efetividade governamental; e aquelas em que as preocupações se voltam para questões de potencial democrático e emancipatório. A partir das explicações de Wiesel e Modell (2014), estas correntes podem ser percebidas por meio das abordagens gerencialistas (*New Public Management*) e de governança pública enquanto lógicas de governança que coevoluíram ao longo de dois caminhos de reforma.

Ambas as abordagens (NPM e Governança) possuem semelhanças e diferenças, as quais foram descritas por Peci, Pieranti e Rodrigues (2008), conforme elencadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Comparação entre o NPG e a Governança.

Conceito	<i>New Public Management</i>	Governança
Desenvolvimento de novos instrumentos para controle e <i>accountability</i>	Ignora ou reduz o papel dos políticos eleitos, recomendando a independência dos burocratas; <i>accountability</i> é uma questão pouco resolvida; o foco está na introdução dos mecanismos de mercado.	Enfatiza a capacidade de liderança dos políticos eleitos, responsáveis pelo desenvolvimento e gestão de redes público-privadas; <i>accountability</i> continua uma questão pouco resolvida; o foco está na participação de <i>stakeholders</i> , especialmente no cliente-cidadão.
Redução da dicotomia público-privada	A dicotomia é considerada obsoleta, por causa da ineficiência do Estado. Solução proposta: importação de técnicas gerenciais do setor privado.	A dicotomia é considerada obsoleta, por causa da maior participação de outros atores. Solução proposta: o setor público deve assumir um papel de liderança na mobilização de redes público-privadas.
Ênfase crescente na competição	A competição é estratégia central para o aumento da eficiência da gestão pública e para responder melhor ao cliente.	A competição não é vista como estratégia central; o foco está na mistura de recursos públicos e privados, com maior competição onde for o caso.
Ênfase no controle dos resultados ao invés do controle dos insumos	Foco nos resultados e crítica ao controle dos insumos. Mecanismos como contratos de gestão e acordos de resultados são incentivados.	Existe dificuldade em especificar os objetivos e, conseqüentemente, resultados das políticas públicas. Mecanismos como contratos de gestão ou acordos de resultados são incentivados.

Ênfase no papel articulador do Estado	O Estado deve ser capaz de cortar gastos, ao mesmo tempo em que responde às expectativas crescentes e diversificadas da clientela.	O Estado deve ser capaz de aumentar as coalizões com outros atores, definindo prioridades e objetivos. A comunicação entre os diversos atores é estimulada pela ação do Estado.
Desenho das estruturas organizacionais	Estruturas governamentais mínimas. Diferença entre formulação e execução de políticas, a partir da lógica <i>agent-principal</i> .	Estruturas interorganizacionais, acompanhadas por modificações na estrutura de pessoas, procedimentos, instrumentos de gestão, planejamento e orçamento e transparência.

Fonte: Peci, Pieranti e Rodrigues (2008, p. 41).

Neste sentido, é possível perceber que a NPM e a Governança compartilham de uma mesma base, conforme descrita por Pierre e Peters (2000): ambas reduzem os papéis e responsabilidades dos funcionários eleitos; baseiam-se no pressuposto de que o governo é muito distante dos cidadãos e da sociedade; buscam utilizar a competição para corrigir as ineficiências consideradas inerentes ao modelo burocrático tradicional e forçar os prestadores de serviços públicos a se tornarem mais responsivos aos cidadãos que eles servem; ambas são orientadas para o controle das saídas e não das entradas; adoção do conceito de direção.

Por outro lado, Peci, Pieranti e Rodrigues (2008) apresentam as seguintes diferenças conceituais: Governança é um conceito essencialmente democrático; Governança tem foco interorganizacional (nas formas alternativas para o alcance do interesse público); Governança sustenta-se em bases ideológicas diferenciadas da NPM (é maleável em diferentes contextos ideológicos e culturais); Não existe, assim, um modelo único de governança (não há a pretensão de ser um modelo organizativo e funcional de validade universal).

Wiesel e Modell (2014) investigaram a hibridização de diversas lógicas de governança, entendida como o processo por meio do qual elementos de diversas lógicas de governo são integradas em configurações específicas no contexto de práticas governamentais. No Quadro 3 foram descritas as lógicas de Governança associadas com a Administração Pública Progressista (Burocrática), a NPM e a Governança Pública (GP).

Quadro 3 - Lógicas de Governança associada à APP, NPM e GP.

	Lógica APP	Lógica NPM	Lógica GP
Concepção dos Interesses do Cidadão	Constituintes/Pagadores de impostos	Clientes/Consumidores	Coprodutores
Preferência do Legislativo principal	Regulamento	Melhorar o desempenho da economia	Melhorar a orientação ao Cidadão
Estruturas e Formas de Organização	Burocracias Unificadas	Mercados Competitivos	Redes Colaborativas

Tarefas Primárias das Agências	Execução da Política	Trocas de Mercado	Coordenação de Redes
Foco Principal de Controle	Entradas e Processos Intraorganizacionais	Saídas	Processos Interorganizacionais e Resultados
Aspectos Chave do Desempenho	Cumprimento das regras e Regulamentos	Eficiência e Resultados Financeiros	Eficácia e Satisfação do Cidadão/Cliente

Fonte: Wiesel e Modell (2014, p. 178).

Apesar das diferenças, são as semelhanças subjacentes que fazem o movimento da NPM um debate sobre Governança, o qual descreve a conexão entre governo e sociedade. Na busca em explicar este relacionamento, a Governança se posiciona diante de um contexto desafiador, em que as mudanças inseridas tendem a modificar o perfil da Governança, mas permanecendo a estrutura básica preconizada no modelo weberiano (Frederickson et al., 2012).

Neste sentido, com base no propósito desta seção, foi possível perceber que ao mesmo tempo que a Governança, em termos conceituais, se apresenta de forma ampla, com características semelhantes a outros movimentos, bem como, inseridas em diversas disciplinas e contextos, ela, também, possui suas particularidades. O desafio está em identificar, a partir destas particularidades, uma identidade própria para Governança, de modo que esta possa receber o *status* de uma teoria e não se situar como um conjunto de fragmentos teóricos.

No que se refere às particularidades da Governança, destaca-se, conforme foi discorrido ao longo deste texto, alguns pontos, dentre outros, cujo foco está: na participação dos *stakeholders*; na satisfação do Cidadão; nos processos interorganizacionais; na participação social nos processos decisivos; na formação de redes de colaboração; nos atores que constituem tais redes; e na comunicação entre os diversos atores. Destaca-se a importância deste último ponto (o processo de comunicação entre os diversos atores), uma vez que sem comunicação ou o comprometimento da mesma, os demais pontos e questões estarão, também, comprometidos.

A percepção da Contabilidade como linguagem, portanto, possibilita compreendê-la como uma aliada ao processo de comunicação no âmbito da Governança Pública. A Contabilidade se apresenta enquanto alternativa ou estratégia capaz de corroborar a efetivação e/ou o aperfeiçoamento da comunicação entre os diversos atores inseridos na rede, a partir das trocas de informações contábeis, decorrentes do processo de evidenciação contábil.

2.3 Disclosure (Evidenciação) Contábil

2.3.1 Dimensões do Disclosure

No contexto dessa pesquisa, o termo *disclosure* será traduzido como evidenciação, podendo fazer uso de ambas as terminologias. Goulart (2003) associa o termo evidenciação à "abertura" da organização, a qual ocorre a partir das divulgações de informações. Segundo Fabre (2017), no setor público, quando as informações são divulgadas em atendimento à normativa legal, refere-se ao *disclosure* obrigatório, enquanto a divulgação das demais informações de interesse do cidadão, refere-se ao *disclosure* voluntário, as quais possibilitam uma aproximação maior entre o Estado e a Sociedade.

O *Accounting Research Study* (ARS) nº 1, editado pelo AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), em 1961, já estabelecia que os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que fosse necessário para não os tornar enganosos (Moonitz, 1961).

Portanto, conforme explica Iudícibus (2015), a Contabilidade deve apresentar informações, quantitativas e qualitativas, de modo adequado com o objetivo de gerar uma base adequada de informações para seus usuários. Nesta apresentação e tendo em vista o estabelecido no ARS nº 1, é necessário se atentar para alguns possíveis ruídos no processo de comunicação, tais como os citados por Campelo (2007): terminologia contábil; quantidade de informação divulgada e capacidade de entendimento do usuário.

Estes possíveis ruídos podem comprometer a Contabilidade enquanto linguagem de comunicação entre organização e seus *stakeholders*. Tendo em vista minimizá-los, caberia uma análise da informação que está sendo transmitida. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), para julgar se uma divulgação é ou não apropriada, deve-se levantar os seguintes questionamentos: a quem deve ser divulgada a informação? O que divulgar? Quanto divulgar? Como divulgar? Quando divulgar? São questões que contribuem para o entendimento do *disclosure* contábil, portanto, que configuram suas dimensões, descritas na sequência:

- **Para quem divulgar?**

Representa o grupo fundamental de usuários para o qual a informação contábil é divulgada, ou ainda, os grupos de interesse contemplados como destinatários importantes da informação (Hendriksen & Van Breda, 1999). Na diversidade de usuários que possuem

interesse na informação contábil, verifica-se o tipo de usuário que se pretende alcançar (Dantas, Zendersky, Santos & Niyama, 2005).

Dentre os usuários dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) destacam-se: os governos e outras entidades do setor público, os contribuintes, doadores, credores por empréstimos e de outros provedores de recursos e os cidadãos, contemplando os usuários dos serviços e dos provedores de recursos (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

- **O que divulgar?**

Reflete-se acerca das motivações que conduzem a divulgação da informação contábil, podendo ser uma divulgação obrigatória ou voluntária (Hendriksen & Van Breda, 1999). Conforme já descrito anteriormente, deve-se evidenciar o que fosse necessário para não tornar enganosos os demonstrativos contábeis (Moonitz, 1961). Portanto, deve-se divulgar informações contábeis úteis aos seus usuários, conforme suas necessidades, para a prestação de contas e responsabilização, e tomada de decisão.

São contempladas informações: sobre a gestão dos recursos, bem como, a sua adequação à legislação, regulamentação ou outro normativo; sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros; como insumo para a tomada de decisão; sobre a situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa; orçamentárias; resultado da prestação de serviços; financeiras e não financeiras prospectivas; explicativas; que aprimore, complemente e suplemente as demonstrações contábeis (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

- **Quanto divulgar?**

Trata do nível apropriado de divulgação ou a quantidade de informação a ser divulgada capaz de atender às demandas dos usuários da informação contábil, contemplando, dessa forma, os tipos de informações veiculadas (Hendriksen & Van Breda, 1999). Segundo Iudícibus (2015), deve-se divulgar a maior quantidade de informações que possibilite melhorar a evidência.

Para tanto, alguns fatores devem ser ponderados, tais como: "[...] sofisticação do leitor a que é direcionada; padrão de evidenciação considerado mais apropriado; complexidade e diversidade das operações realizadas; entre outros". A relevância e a materialidade, bem como, o equilíbrio entre custo e benefício contribuirão para a

definição dos limites e a abrangência do que deve ser evidenciado (Dantas et al., 2005, p.59).

O nível de informação a ser divulgada está atrelado aos atributos que tornam a informação útil para os usuários e que dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. Esses atributos representam as características qualitativas da informação incluída nos RCPGs, sendo elas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade; verificabilidade (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

- **Como divulgar?**

Refere-se a seleção dos mecanismos de divulgação da informação contábil (Hendriksen & Van Breda, 1999). Deve-se buscar por uma forma ou ordem que facilite a interpretação das informações divulgadas pelos seus usuários como, por exemplo: informação entre parênteses, notas explicativas, demonstrativos e quadros suplementares, comentários do auditor e relatório da administração (Iudícibus, 2015). Dentre essas opções, escolhe-se o método mais apropriado, segundo a natureza da informação e sua importância relativa (Dantas et al., 2005).

A Lei de Responsabilidade Fiscal elenca os seguintes instrumentos: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. Além do incentivo à participação popular e a realização de audiências públicas, dentre outros mecanismos (Brasil, 2000).

Os RCPGs, por sua vez, podem compreender múltiplos relatórios, abrangendo as demonstrações contábeis, com suas notas explicativas, bem como, englobando a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

- **Quando divulgar?**

Decide-se o momento da divulgação da informação contábil (Hendriksen & Van Breda, 1999). Decisão essa relacionada ao conceito de oportunidade da comunicação, considerando que a informação perde sua utilidade quando divulgada após sua perda de capacidade em influenciar a decisão. Não há relevância sem observar a oportunidade (Dantas, Zendersky, Santos & Niyama, 2005). A informação deve ser divulgada o quanto antes, no sentido de aprimorar a sua utilidade para fins de prestação de contas e

responsabilização, e tomada de decisão (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

Essas reflexões demonstram as preocupações do processo de evidenciação com o objetivo de comunicar uma informação que seja adequada (*adequate disclosure*), justa (*fair disclosure*) e completa (*full disclosure*). Apesar de alguns autores apresentarem diferenças entre estas terminologias, Iudícibus (2015) defende o argumento que, do ponto de vista dos usuários, toda informação deve ser adequada, justa e completa, não havendo distinções nestas adjetivações.

Portanto, informações inadequadas/injustas/incompletas provocam distorções nas análises de seus usuários. Diante deste contexto, a regulamentação da informação seria capaz de aplicar as correções necessárias para eliminar ou minimizar distorções geradas a partir das informações evidenciadas? Ao considerar o setor público, por sua vez, de que forma o ambiente de governança pública pode interferir nos níveis de *disclosure*? Por outro lado, de que forma o *disclosure* contábil pode interferir no contexto da governança pública? Até que ponto a qualidade da evidenciação, ou ainda, a qualidade da informação contábil evidenciada contribui para a caracterização de um ambiente favorável à boa governança? A teoria da evidenciação irá auxiliar no entendimento dessas e de outras questões acerca do *disclosure* contábil.

2.3.2 Teoria da Evidenciação

Santiago, Fernandes e Gonçalves (2014) salientam que se a organização utiliza de recursos sociais (sociais, ambientais e econômicos), espera-se, como uma obrigação, a sua prestação de contas perante a sociedade. Neste contexto, o meio de comunicação entre a organização e a sociedade é referenciado pelos mesmos autores como *disclosure* social, tendo como objetivo a redução das incertezas nesta relação e na assimetria informacional.

Neste sentido, considerando a responsabilidade pela prestação de contas em função dos recursos utilizados, a divulgação de informações sociais deveria ser compreendida como sendo voluntária. Santiago, Fernandes e Gonçalves (2014) discorrem sobre as seguintes teorias no intuito de fundamentar o *disclosure* social:

- Teoria Institucional - na busca por compreender as razões da comunicação entre empresa e sociedade;
- Teoria da Legitimidade - as empresas buscam meios de se legitimar perante a sociedade;

- Teoria dos *Stakeholders* - requer não só uma compreensão dos tipos de influência das partes interessadas, mas também como as empresas respondem a essas influências.

Existem diversas teorias sendo utilizadas como formas de visualizar e compreender o processo de evidenciação contábil, mas haveria uma teoria da evidenciação? Esta é uma questão que vem sendo considerada nas discussões teóricas acerca da evidenciação. Até o final da década de 80, as principais pesquisas e estudos sobre evidenciação, segundo Niyama (1989), ficavam por parte das autoridades especializadas em princípios contábeis, destacando: *Accounting Principles Board* (Junta de Princípios Contábeis); *Committee on Accounting Procedure* (Comissão de Normas Contábeis); *Financial Accounting Standards Board* (Comitê de Normas e Procedimentos Contábeis); *International Accounting Standards Committee* (Comissão de Normas Internacionais de Contabilidade).

No início dos anos 2000, haja vista a importância da temática e a carência de discussões, os editores do *Journal of Accounting and Economics* convidaram Robert E. Verrecchia e Ronald A. Dye a escreverem sobre a literatura acerca do *disclosure*. No Quadro 4 são descritas algumas das principais questões abordadas pelos referidos autores em relação à existência de uma teoria abrangente sobre evidenciação.

Quadro 4 - A Existência de uma Teoria da Evidenciação (Verrecchia versus Dye).

VERRECCHIA (2001)	Dye (2001)
Não existe uma teoria unificada sobre <i>disclosure</i> . Há uma série eclética de modelos que buscam examinar uma pequena peça do "quebra-cabeça" total do <i>disclosure</i> .	Reconhece que não há um amadurecimento da literatura que mereça o <i>status</i> de teoria, uma vez que carece de pesquisas analíticas. Mas esta consideração se aplica ao <i>disclosure</i> obrigatório, já que o <i>disclosure</i> voluntário pode ser estudado como um caso particular inserido na Teoria dos Jogos.
Uma teoria abrangente deve integrar, de modo simultâneo, as três categorias da taxonomia sugerida: evidenciação baseada em associação; evidenciação baseada em discricionariedade; evidenciação baseada em eficiência.	Os modelos endógenos são o coração da teoria.
Destaca a importância do desenvolvimento da pesquisa teórica e empírica na busca de relacionar o <i>disclosure</i> ao componente de assimetria informacional do custo de capital próprio.	Esta relação tem utilidade limitada. Entretanto, há concordância em relação à atenção que se deve dar aos estudos sobre <i>disclosure</i> obrigatório, em especial, quando relacionado à eficiência.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023) com base em Verrecchia (2001) e Dye (2001).

Em relação às categorias de pesquisa agrupadas por Verrecchia (2001), apresenta-se o Quadro 5.

Quadro 5 - Categorias de Pesquisas e suas Características.

Categorias de Pesquisa	Momento de Ocorrência da Divulgação (<i>ex ante</i> ou <i>ex post</i>)	Processo de Divulgação (endógeno ou exógeno)
Associação	<i>ex post</i>	Exógeno
Discricionariedade	<i>ex post</i>	Endógeno
Eficiência	<i>ex ante</i>	Não aplicável

Fonte: Salotti e Yamamoto (2005, p. 56).

Segundo Verrecchia (2001), as pesquisas pertencentes à categoria associação, tratam dos efeitos exógenos do *disclosure* no mercado de capitais, como, por exemplo, as variações nos preços das ações e volume de negociação. No contexto desta tese, refletem-se os efeitos exógenos do *disclosure* no âmbito da governança pública, de modo mais específico, no processo de *accountability*.

Já as pesquisas enquadradas na segunda categoria (evidenciação baseada na discricionariedade), buscam compreender o que leva os gestores/empresas a optarem pela divulgação de informações e, desta forma, a evidenciação vista como um processo endógeno. Na categoria eficiência, diferente das demais, a divulgação não ocorreu (*ex ante*) e as pesquisas discorrem sobre os arranjos de evidenciação preferíveis de modo incondicional (eficientes), aqueles que, por exemplo, se relacionam a uma redução do custo de capital por meio da redução da assimetria informacional (Verrecchia, 2001).

Em relação às categorias propostas por Verrecchia, Dye (2001) apresenta as críticas a seguir: (a) associação - não mencionam os problemas relacionados a esta literatura e uma atenção especial às derivações matemáticas dos modelos em detrimento de maiores explicações econômicas; (b) discricionariedade - a partir do pressuposto de que os gestores/empresas divulgariam as informações, a não divulgação seria elemento passível de análise (não favorável). Entretanto, tendo a não divulgação como prática, gera-se um enigma para os pesquisadores em Contabilidade; (c) eficiência - apesar de positiva a busca em estabelecer a relação entre eficiência e *disclosure*, a sua especificidade pouco complementa a literatura no que diz respeito ao *trade-off* entre ganhos (relacionados à redução custo de capital) e perdas (em decorrência da divulgação de informação privada).

Portanto, no que se refere ao *disclosure* obrigatório parece haver um consenso em relação à inexistência de uma teoria que possa ser utilizada como "lente" para visualizar

os processos de evidenciação contábil. Destaca-se, assim, a necessidade, descrita por Bertomeu e Magee (2015), de pesquisas que busquem esclarecer as causas da regulação e formular um conjunto de determinantes testáveis.

Quanto ao *disclosure* voluntário, Dye (2001) defende que o mesmo possa ser compreendido por meio da Teoria dos Jogos. Não invalidando o argumento de Dye, pois, de fato, a Teoria dos Jogos pode ser utilizada para esta pretensão, entretanto, há uma diversidade de teorias que vem sendo utilizadas em pesquisas sobre evidenciação contábil (Teoria da Agência, Teoria da Legitimidade, Teoria dos *Stakeholders*, Teoria Institucional, dentre outras).

A utilização destas múltiplas teorias favorece o argumento de Verrecchia (2001), quanto a não existência de uma teoria da evidenciação abrangente. O que parece não haver discordância é quanto ao incentivo de pesquisas voltadas à evidenciação contábil, dada a relevância da temática.

Uma questão tratada é o que evidenciar ou não, entretanto, uma vez evidenciada a informação contábil, é possível registrar a ocorrência de comunicação entre os atores? Para fomentar esta reflexão, desenvolveu-se a seção 2.3.3 com a apresentação da Contabilidade enquanto um processo de comunicação.

2.3.3 Comunicação Contábil: A Contabilidade enquanto Linguagem

A Contabilidade como um processo de comunicação e, portanto, equiparada com outros tipos de linguagem, com observância das regras sintáticas, semânticas e pragmáticas é um entendimento compartilhado por diversos autores tais como: Chambers (1966); Ijiri (1975); Most (1982); Riahi-Belkaoui (1995); Iudícibus, Martins e Carvalho (2005); Masztalerz(2016) e Messias e Walter (2018).

Segundo Dias Filho (2013), esta percepção resulta na compreensão de que a comunicação é a função básica da Contabilidade, uma vez que as informações só irão surtir o efeito desejado no caso delas atingirem seus destinatários de modo tempestivo e compreensível. O autor ressalta, ainda, que sob a abordagem sociológica, a teoria contábil deve contemplar os interesses da sociedade de forma mais ampla, consagrando o relacionamento entre governo, o público e a informação contábil.

Neste aspecto e na expectativa de elevar a eficácia da evidenciação contábil, Dias Filho e Nakagawa (2012) chamam a atenção para as teorias semióticas e da comunicação, uma vez que a semiótica estuda os tipos de linguagem e a Teoria da Comunicação define parâmetros para se avaliar o ato comunicativo. Nesta mesma direção, outros estudos

(Oliver, 1974; Lopes, Ribeiro e Cavalcante, 2009; Valente, 2014) sinalizam a demanda por investigações empíricas acerca da comunicação contábil.

No intuito de descrever e avaliar o processo contábil a partir da Teoria da Comunicação, Bedford e Beladouni (1962) desenvolveram o seguinte modelo, conforme ilustrado na Figura 2.

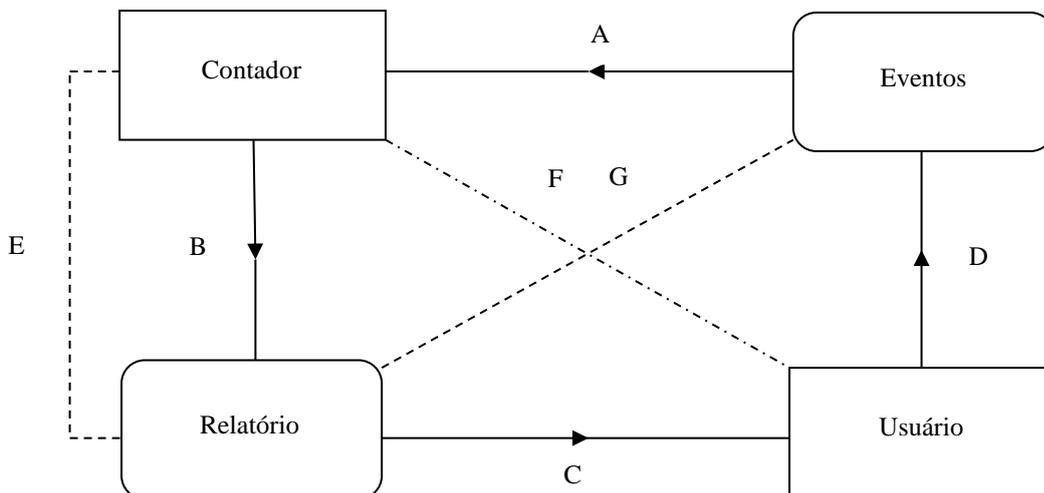


Figura 2 - Matriz da Comunicação Contábil.

Fonte: Bedford e Baladouni (1962).

Sendo: A - Observa os Eventos Econômicos
 B - Produz os Relatórios
 C - Recebe os Relatórios
 D - Usa a Mensagem
 E - *Feedback*
 F - Fidelidade
 G - Significância

Segundo com o entendimento proposto por Bedford e Baladouni (1962) e sob a ótica da Teoria da Comunicação, os indivíduos e as ações do processo contábil são segregados e analisados individualmente, sendo o mesmo composto por quatro elementos: o Contador, os relatórios, o usuário da informação e os eventos econômicos.

Espera-se que entre o Contador e o usuário das informações contábeis haja uma relação de fidelidade (os significados atribuídos pelos usuários à mensagem recebida correspondam aos significados transmitidos pelo Contador por meio de sua mensagem). Assim como, tem-se a expectativa de uma relação de significância entre os relatórios e os eventos econômicos (que os fatos econômicos sejam descritos adequadamente pelas atividades da Contabilidade) (Dias Filho & Nakagawa, 2012).

Alguns estudos, dentre eles o de Ribeiro Dias e Vasconcelos (2015), sinalizam

que a informação contábil poderia ser mais útil se não fosse a falta de clareza, transparência, compreensibilidade e tempestividade, o que acaba comprometendo a eficiência no processo de comunicação. Além disto, tem-se a utilização da contabilidade pelo contador “[...] como um instrumento de emancipação por meio de uma linguagem representativa dos interesses privados, sem levar em conta o interesse público” (Nepomuceno & Rech, 2020, p. 48).

Fernandes (2019) apresenta uma lista de estudos que analisaram as informações divulgadas pelo setor público, dentre eles: Athayde (2002); Pereira, Frago e Ribeiro Filho (2005); Miranda et al. (2008); Cruz e Ferreira (2008); Felix e Silva (2009); Gallon et al. (2011); Oliveira et al. (2018); Messias e Walter (2018).

Apesar de alguns resultados apresentarem melhorias na qualidade da informação, ainda há muito o que se avançar no que diz respeito à transparência, clareza e compreensibilidade, por exemplo. Na expectativa de potencializar estas melhorias, explorar o que a Contabilidade tem a oferecer enquanto linguagem, parece ser uma opção atraente.

Masztalerz (2016) faz uma exposição tanto da Contabilidade como linguagem quanto a utilização da linguagem pela Contabilidade no processo de comunicação da informação contábil. Discorre, ainda, sobre as mudanças nos meios e nos canais de comunicação da área contábil, avançando para além da apresentação de números "duros", agregando descrições e informações adicionais por meio de narrativas. O autor descreve quatro abordagens linguísticas, conforme descritas no Quadro 6.

Quadro 6 - Abordagens linguísticas.

ABORDAGENS	CONTABILIDADE COMO LINGUAGEM	USO DA LINGUAGEM PELA CONTABILIDADE
Estrutural	A Contabilidade é uma linguagem, pois tem estrutura e características semelhantes.	A linguagem é usada para nomear, classificar e refletir a realidade econômica.
Funcional	A Contabilidade é uma ferramenta de comunicação e executa todas as funções da linguagem.	A linguagem é usada para comunicar informações de remetentes para os destinatários.
Semiótica	A Contabilidade é um sistema de sinais e, como tal, tem dimensões sintáticas, semânticas e pragmáticas.	A linguagem é usada para construir significado(s), para criar uma imagem real ou imaginária da realidade.
Social	A Contabilidade é um fenômeno e um construto sociocultural.	A linguagem é usada para integrar os membros de uma comunidade, ou para acumular conhecimento, ou mesmo para construir a realidade.

Fonte: Masztalerz (2016, p. 101).

Com base nos estudos aqui já descritos e na compreensão destas abordagens linguísticas, é possível perceber a amplitude da Contabilidade e o seu potencial, a qual carece de ser melhor explorada tanto pelos profissionais quanto pelos acadêmicos. Se de um lado temos o que a Contabilidade tem a oferecer (informação – por meio do *disclosure* contábil), por outro lado, temos o que a Governança Pública necessita para atender aos seus anseios (informação – uma das dimensões da *accountability*).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Taxionomia da Pesquisa

Burrell e Morgan (1979) propõem que a teoria social seja concebida em termos de quatro paradigmas: humanismo radical, estruturalismo radical, interpretativo e funcionalista. No Quadro 7 são descritas algumas características de cada um desses paradigmas.

Quadro 7 - Paradigmas para análise da teoria social.

PARADIGMA	CARACTERÍSTICAS
Funcionalista	Firmado na sociologia da regulação;
	Abordagem objetivista;
	Interesse em dar explicações do <i>status quo</i> , da ordem social, da integração social, da solidariedade, e da necessidade de satisfação e atualização;
	Tende para uma abordagem realista, positivista, determinista e nomotético.
Interpretativo	Identificado com a sociologia da regulação;
	Interesse em entender a natureza fundamental do mundo social ao nível da experiência subjetiva;
	Busca explanação dentro do reino da consciência individual e da subjetividade;
	É nominalista, antepositivista, voluntarista e ideográfico.
Humanismo Radical	Interesse em desenvolver a sociologia da mudança radical de um ponto de vista subjetivista;
	Ênfase na consciência humana;
	Ênfase na mudança radical, nos modos de dominação, emancipação, potencialidade e privação;
	Tende a uma perspectiva nominalista, antepositivista, voluntarista e ideográfica.
Estruturalismo Radical	Defendem a sociologia da mudança radical sob o ponto de vista objetivista;
	Ênfase nas relações estruturais dentro de um mundo social real;
	Comprometido com mudança radical, emancipação e potencialidade;
	Enfatiza conflito estrutural, modos de dominação, contradição e privação;
	Abordagem realista, positivista, determinista e nomotético.

Fonte: Burrell e Morgan (1979, tradução Martins).

A partir do trabalho de Burrell e Morgan (1979), Hopper e Powell (1985) apresentaram três paradigmas em contabilidade: positivista, interpretativo e o crítico. Segundo Vieira (2017), apesar da predominância do paradigma positivista, os pesquisadores têm se preocupado em estudar a contabilidade no seu contexto organizacional e social, diversificando o uso de metodologias.

Neste sentido, esta pesquisa adota uma abordagem positivista, no entanto, desloca-se à esquerda na representação de Burrell e Morgan (1979), ou seja, em direção ao paradigma interpretativo. Este deslocamento se dá em função dos dados qualitativos, coletados por meio da realização de entrevistas semiestruturadas (descritas na seção 3.3) e do modelo analítico proposto. Assim, foi possível analisar as prestações de contas do

PDDE considerando o contexto em que as mesmas são realizadas e os atores envolvidos neste processo e suas experiências.

Após um levantamento na literatura, Sousa, Gondim, Carias, Batista e Machado (2020) caracterizaram a entrevista como: uma alternativa de acesso ao mundo subjetivo do participante; uma possibilidade de conhecer os dilemas que os sujeitos enfrentam em sua vida cotidiana; interações verbais centralizadas em processos intersubjetivos. Este acesso possibilitou compreender melhor o processo de prestação de contas do PDDE, identificando os avanços conquistados ao longo do tempo, bem como, algumas lacunas que necessitam ser superadas, tendo em vista o maior engajamento entre os atores envolvidos neste processo.

Portanto, esta pesquisa busca contribuir no campo do conhecimento, por meio da análise de dados exclusivos e que permitiram uma aproximação com o contexto que envolve a evidenciação das informações contábeis e as formas de *accountability*. Estes dados referem-se às falas de profissionais que atuam tanto na gestão quanto na execução das prestações de contas do programa.

Esta aproximação é fundamental no campo da Contabilidade, para que haja o entendimento de como as informações contábeis estão sendo geradas, transmitidas e compreendidas, bem como, no campo da Governança Pública, possibilitando maior familiaridade com os mecanismos que estreitam as relações entre a sociedade e o governo.

3.2 Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE)

O PDDE foi selecionado considerando a sua proposta de intervenção, alinhada às discussões sobre *accountability*, bem como, indícios, identificados por levantamentos aleatórios realizados previamente, da necessidade de estudos que explorassem as condições das prestações de contas dos recursos oriundos do Programa, na expectativa de fomentar novas discussões.

Criado em 1995, como Programa de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental, o PDDE tem a finalidade de "[...] prestar assistência financeira para as escolas, em caráter suplementar, a fim de contribuir para manutenção e melhoria da infraestrutura física e pedagógica, com conseqüente elevação do desempenho escolar". Além disto, busca "[...] fortalecer a participação social e a autogestão escolar." (FNDE, 2020a).

As prestações de contas, por sua vez, dos recursos provenientes do PDDE são realizadas, principalmente, conforme expresso na Lei nº. 11.947, de 16 de junho de 2009,

artigo 26, pelas unidades executoras e pelos municípios e secretarias de educação dos estados e do Distrito Federal (Lei nº. 11.947, 2009). No Quadro 8 são descritas as informações referentes aos prazos, formas e responsáveis pelas prestações de contas.

Quadro 8 – Prazos, Formas e Responsáveis pela Prestação de Contas.

Entidades gestoras	Prazos para encaminhar	Formas de encaminhamento	A quem encaminhar
Unidades Executoras - UEx (associações de pais e mestres, conselhos escolares, caixas escolares, etc)	Definido pelas EEx junto as suas respectivas UEx.	Fisicamente (em papel), acompanhada dos formulários e de toda documentação comprobatória da destinação dada aos recursos.	À prefeitura municipal ou secretaria de educação (conforme vinculação da escola).
Entidades Executoras - EEx (prefeituras ou secretarias estaduais e distrital de educação)	30 de abril do ano subsequente ao do recebimento dos recursos.	Eletronicamente*, por meio do Sistema de Gestão de Prestação de Contas (SIGPC).	Ao FNDE
Entidades Mantenedoras - EM (associações de pais e amigos dos excepcionais, associações Pestalozzi, etc.)	30 de abril do ano subsequente ao do recebimento dos recursos.	Eletronicamente*, por meio do Sistema de Gestão de Prestação de Contas (SIGPC).	Ao FNDE

*Prestação de contas de anos anteriores a 2012 devem ser remetidas, exclusivamente, em meio físico ao FNDE.

Fonte: FNDE (2021a) e Resolução nº 15/2021.

Unidade Executora (UEx) refere-se a uma denominação genérica elaborada pelo Ministério da Educação (MEC) e trata-se de uma sociedade civil com personalidade jurídica de direito privado, sem finalidades lucrativas, que tem, dentre outras atribuições, o papel de administrar os recursos recebidos e o de prestar contas dos mesmos (Brasil, 2009).

Segundo Marinheiro e Ruiz (2017), a concepção do Programa baseou-se no princípio de descentralização da execução dos recursos federais, destacando a obrigatoriedade, nas escolas públicas, da Unidade Executora (UEx), detentora de CNPJ, configurando, assim, na redefinição do papel do Estado na educação, transferindo para a sociedade a responsabilidade de aplicação, prestação de contas e manutenção física das escolas. Os mesmos autores explicaram que, apesar de, em tese, no PDDE, a gestão da escola depender da participação popular, "[...] a participação da comunidade escolar é incitada, no sentido de induzir a arrecadação de recursos financeiros privados para a escola pública, quando os recursos públicos do PDDE, não são suficientes" (p. 286).

A Unidade Executora pode receber outras denominações, conforme escolha da escola e sua comunidade, como, por exemplo: Caixa Escolar; Associação de Pais e

Professores; Associação de Pais e Mestres; Círculo de Pais e Mestre. O intuito é o de agregar em sua composição representantes dos pais, alunos, funcionários, professores e membros da comunidade (Brasil, 2009).

A atenção às Unidades Executoras decorre do fato dos recursos liberados por meio do PDDE serem destinados, em sua maior parte, como demonstrado na Tabela 1, às mesmas, e por representarem o maior quantitativo de entidades.

Tabela 1 - Valores liberados por meio do PDDE e o quantitativo de entidades beneficiadas.

ANO	VALOR LIBERADO (R\$)	% POR ESFERAS*	Nº. ENTIDADES POR ESFERAS*
2011	737.782.104,74	(1) 96,50%; (2) 0,16%; (3) 3,34%	(1) 99.927; (2) 24; (3) 3.079
2012	850.523.285,15	(1) 97,50%; (2) 0,14%; (3) 2,36%	(1) 100.776; (2) 23; (3) 2.917
2013	905.106.974,30	(1) 96,17%; (2) 0,20%; (3) 3,63%	(1) 99.090; (2) 24; (3) 3.121
2014	437.535.685,75	(1) 96,58%; (2) 0,13%; (3) 3,29%	(1) 102.411; (2) 19; (3) 3.015
2015	1.162.893.275,06	(1) 96,23%; (2) 0,18%; (3) 3,60%	(1) 101.369; (2) 24; (3) 3.284
2016	763.270.919,86	(1) 97,18%; (2) 0,18%; (3) 2,64%	(1) 97.466; (2) 26; (3) 2.560
2017	928.051.500,00	(1) 97,16%; (2) 0,17%; (3) 2,67%	(1) 103.770; (2) 27; (3) 2.747
2018	901.509.340,46	(1) 97,55%; (2) 0,16%; (3) 2,30%	(1) 104.871; (2) 25; (3) 2.657
2019	789.365.141,24	(1) 97,95%; (2) 0,13%; (3) 1,92%	(1) 102.444; (2) 24; (3) 1.998
2020	810.496.532,36	(1) 98,08%; (2) 0,17%; (3) 1,76%	(1) 103.217; (2) 26; (3) 1.936
2021	926.768.278,02	(1) 98,25%; (2) 0,13%; (3) 1,62%	(1) 105.223; (2) 25; (3) 2.074
2022	981.350.201,92	(1) 98,36%; (2) 0,08%; (3) 1,56%	(1) 106.202; (2) 21; (3) 2.232

*(1) - Particular; (2) - Administração Pública Estadual; (3) Administração Pública Municipal.

Fonte: Elaboração pelo autor (2023) a partir dos dados disponibilizados no FNDE (2023).

Apesar da representatividade das Unidades Executoras, em termos quantitativos, suas prestações de contas são entregues às Entidades Executoras que, por sua vez, as encaminham para o FNDE, fazendo a intermediação entre estas partes. Considerando esta atribuição das EEx e por estabelecerem contato tanto com as UEx quanto com o FNDE, as mesmas foram percebidas como estratégicas no desenvolvimento desta tese, sendo esta, a instância executora pesquisada. Não se verificou, portanto, limitações, com a não participação direta das UEx, que comprometeriam os objetivos aqui estabelecidos, uma vez que os procedimentos de prestação de contas são definidos pelo FNDE e orientados pelas EEx.

3.3 Desenho da Pesquisa

Para uma melhor compreensão da pesquisa desenvolvida, na Figura 3 é exposto o seu desenho, elaborado com base em seus propósitos e nos principais conceitos utilizados, buscando, assim, demonstrar a articulação teórica-metodológica, bem como, a vinculação entre os objetivos da pesquisa.

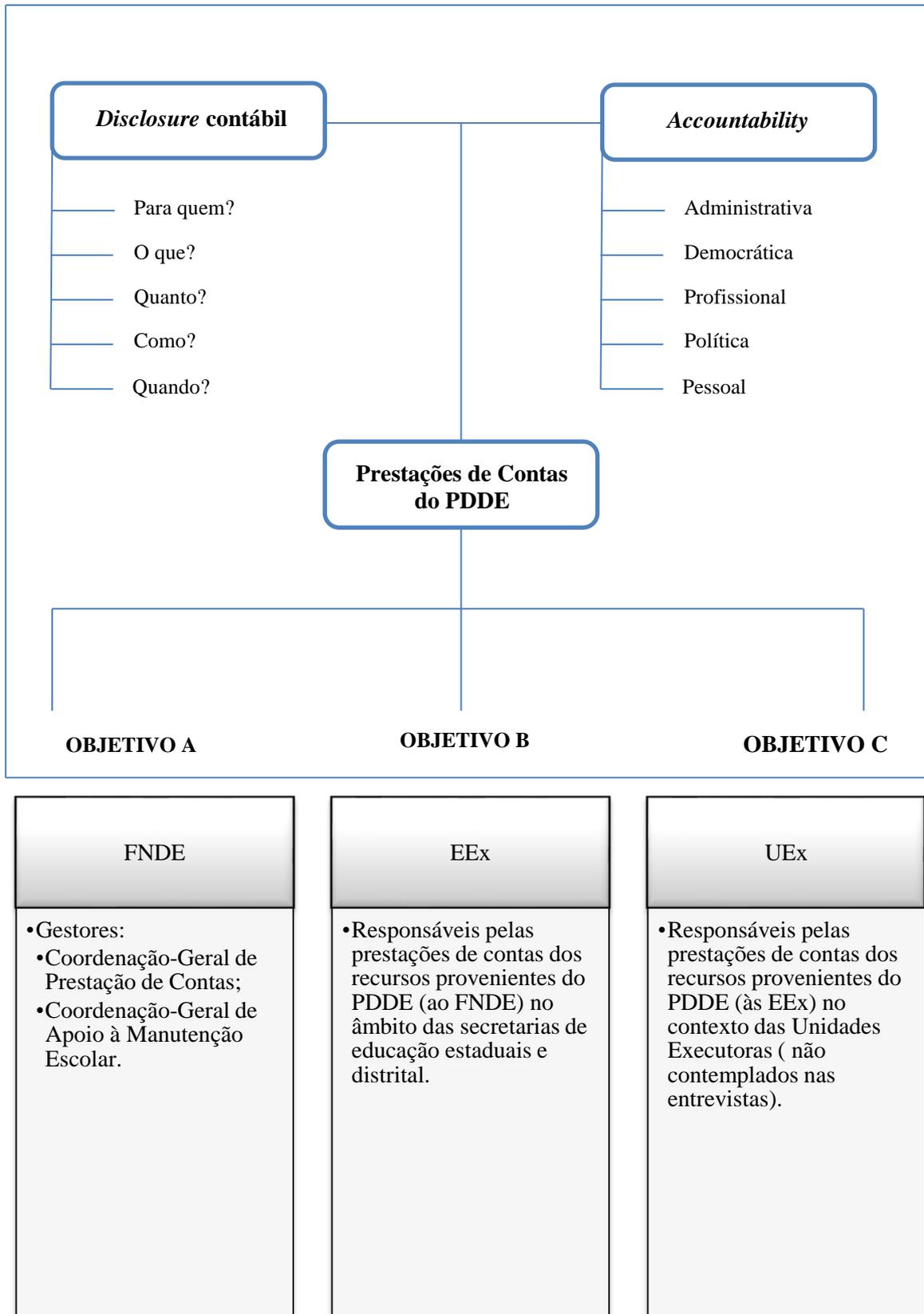


Figura 3 – Desenho da Pesquisa.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Para fins de atendimentos aos objetivos da pesquisa foram realizadas entrevistas

com integrantes das instâncias gestora e executora do PDDE (EEx). O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) é o responsável pela execução de políticas educacionais do Ministério da Educação (MEC) e contempla diversos programas governamentais, dentre eles o PDDE. A partir da estrutura organizacional do FNDE (Figura 4) e dos objetivos da pesquisa, com ênfase no processo de prestação de contas, identificou-se como estratégico a realização de entrevistas no âmbito da Diretoria Financeira.

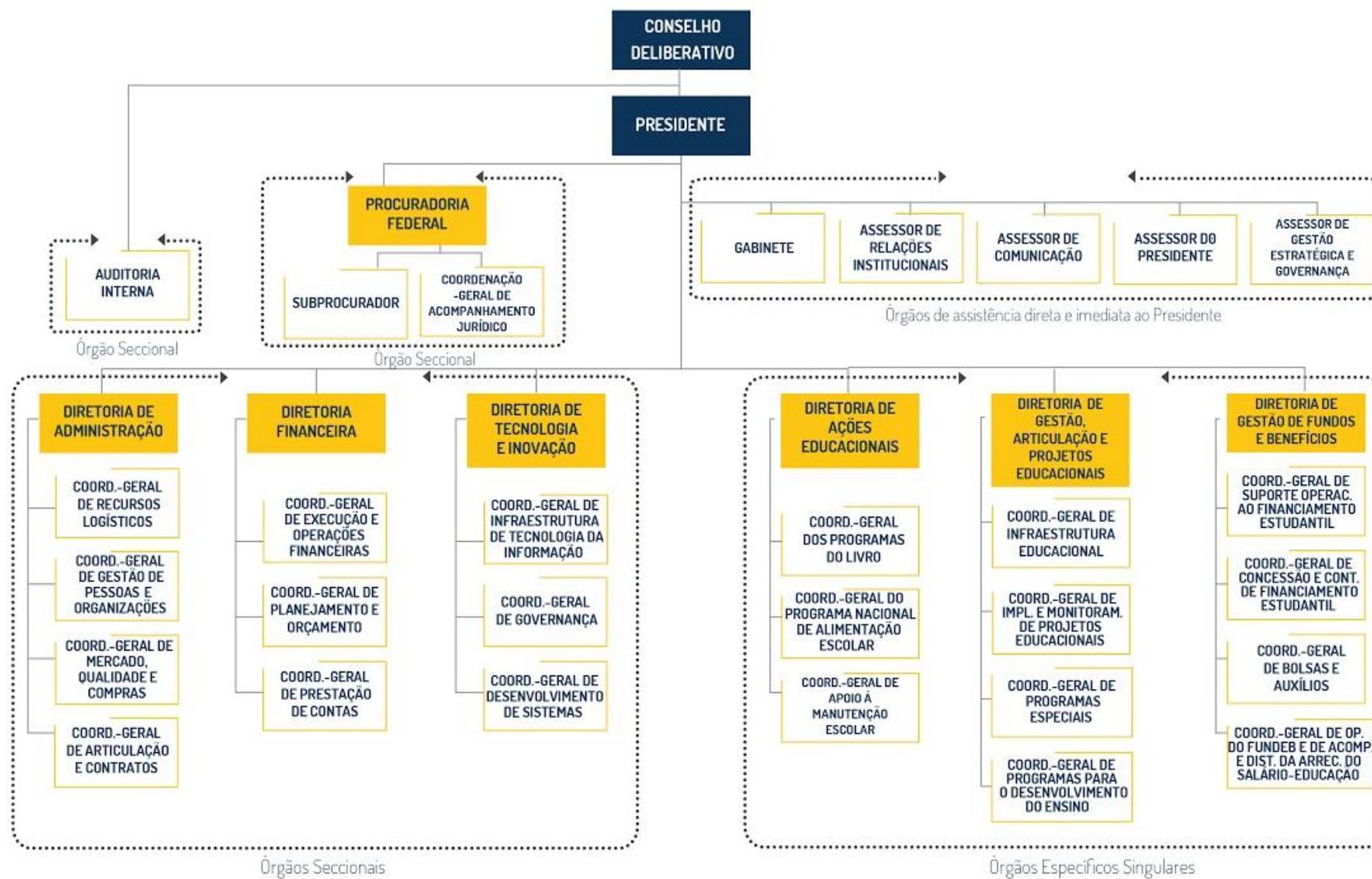


Figura 4 - Estrutura Organizacional do FNDE.

Fonte: FNDE (2021b).

Por indicação do Diretor Financeiro, após apresentados os objetivos da pesquisa, foram entrevistados representantes da Coordenação-Geral de Prestação de Contas e da Coordenação-Geral de Apoio à Manutenção Escolar (Gestores). Na instância executora do PDDE, por sua vez, as entrevistas foram realizadas no contexto das Entidades Executoras (EEx). Por meio do Sistema de Gestão de Prestação de Contas (SiGPC), é possível ter acesso aos responsáveis pelas prestações de contas do PDDE em cada uma das secretarias de educação dos estados e a do Distrito Federal (EEx), sendo identificado o nome e o e-mail desses responsáveis.

Foi encaminhado um e-mail para cada um dos responsáveis com a apresentação da pesquisa, por meio do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), além de submeter, em anexo, o Aceite Institucional assinado pelo Diretor Financeiro do FNDE e o registro de aprovação do projeto pelo Comitê de Ética.

Alguns destes e-mails estavam desatualizados e novos contatos tiveram que ser realizados. Em alguns estados, o retorno já com o agendamento das entrevistas se deu no mesmo mês do primeiro contato, chegando a três meses para a obtenção deste retorno em outros estados, sendo que não se obteve todos os retornos (dentro do prazo máximo de três meses). No Quadro 9 estão listados os estados participantes da pesquisa e a identificação dos entrevistados.

Quadro 9 - Identificação dos participantes das entrevistas.

Identificação	Instância	Estados/FNDE
Entrevistado 1	Executora	Amapá; Bahia; Ceará; Distrito Federal; Espírito Santo; Goiás; Maranhão; Mato Grosso do Sul; Minas Gerais; Paraná; Pernambuco; Rio Grande do Norte; Rio Grande do Sul; Roraima; Santa Catarina; Sergipe.
Entrevistado 2	Executora	
Entrevistado 3	Executora	
Entrevistado 4	Executora	
Entrevistado 5	Executora	
Entrevistado 6	Executora	
Entrevistado 7	Executora	
Entrevistado 8	Executora	
Entrevistado 9	Executora	
Entrevistado 10	Executora	
Entrevistado 11	Executora	
Entrevistado 12	Executora	
Entrevistado 13	Executora	
Entrevistado 14	Executora	
Entrevistado 15	Executora	
Entrevistado 16	Executora	
Entrevistado 17	Gestora	FNDE: Coordenação-Geral de Prestação de Contas; Coordenação-Geral de Apoio à Manutenção Escolar.
Entrevistado 18	Gestora	

Fonte: Elaboração pelo autor (2023).

Portanto, realizaram-se dezoito entrevistas, com duração média de uma hora e trinta minutos, ocorridas de modo remoto pelas plataformas digitais de comunicação, da preferência do entrevistado, sendo a mais utilizada, o “*Google Meet*”. Com o

consentimento dos entrevistados, os áudios das entrevistas foram gravados, sendo que nenhum tipo de gravação foi mantido em plataforma virtual, ambiente compartilhado ou “nuvem”.

Assim, todos os candidatos a participantes da pesquisa receberam convites individuais, apresentando-lhes o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Destaca-se a aprovação desse projeto (CAAE - 51401921.3.0000.5540) pelo Comitê de Ética, conforme parecer de número 4.980.361.

O roteiro de entrevista com os gestores e com os responsáveis pelas prestações de contas no âmbito das secretarias estaduais e distrital (Apêndice) indicam apenas algumas questões norteadoras, uma vez que se trata de entrevistas semiestruturadas. Estas questões visam contemplar as cinco dimensões do *disclosure* contábil: Para quem? O que? Quanto? Como? Quando?

3.4 Análise dos Dados

Considerando as fundamentações teóricas apresentadas nesta tese, especialmente quanto às dimensões do *disclosure* contábil e as formas de *accountability*, desenvolveu-se o modelo de análise, com a exposição dos conceitos, dimensões e atributos (o que se observa das dimensões), conforme sugeridos por Quivy e Campenhoudt (1998) e demonstrado na Figura 5.

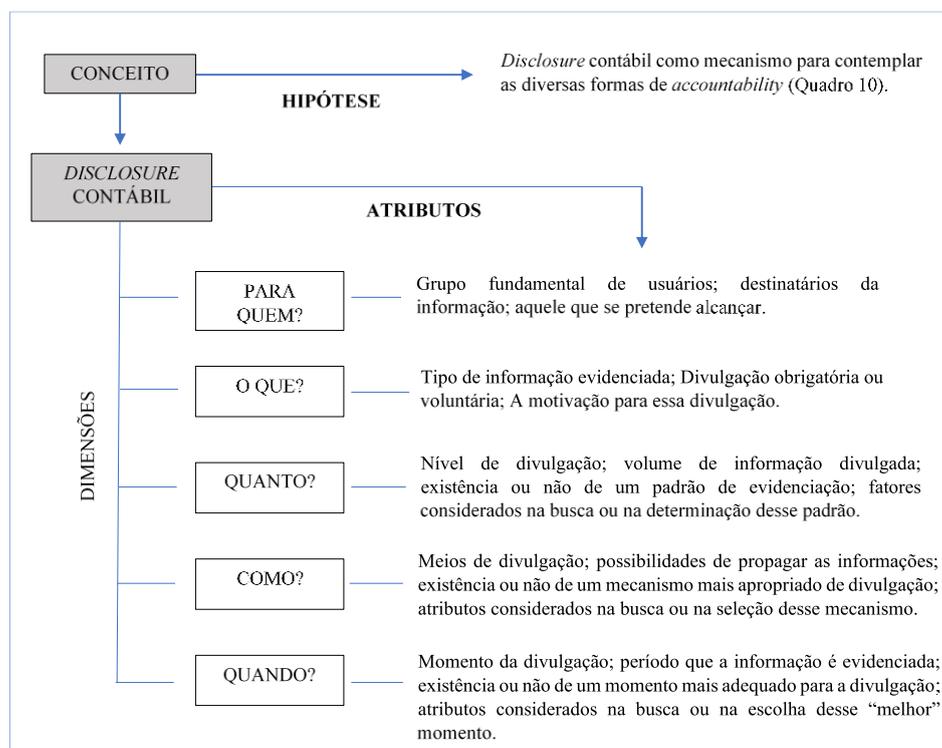


Figura 5 - Desenho do Modelo de Análise.

Fonte: Elaboração pelo autor (2023) com base em Quivy e Campenhoudt (1998).

No contexto das prestações de conta do PDDE, foram analisadas as dimensões do *disclosure* contábil para cada forma de *accountability*. O número de dimensões observadas em cada contexto qualifica o *disclosure* contábil em categorias, definidas segundo a hipótese defendida nesta tese, sustentada a partir de discussões tais como as apresentadas por: Dubnick e Justice (2004); Dias e Vasconcelos (2015); Stefănescu, Oprisor e Sintejeudeanu (2016); Kachkova et al. (2018) e Faustino, Oliveira e Silva (2022). São estas categorias:

- **Inexistente:** situação em que não é possível contemplar nenhuma das dimensões do *disclosure* contábil;
- **Fraco:** situação em que apenas uma das dimensões do *disclosure* contábil é atendida;
- **Regular:** situação em que são satisfeitas duas dimensões do *disclosure* contábil;
- **Médio:** nesta situação, três dimensões do *disclosure* contábil são respondidas;
- **Forte:** situação em que apenas uma das dimensões do *disclosure* contábil deixa de ser contemplada;
- **Muito Forte:** situação em que todas as dimensões do *disclosure* contábil são satisfeitas.

Portanto, a caracterização do *disclosure* contábil se deu mediante a análise ilustrada no Quadro 10, uma continuidade do modelo de análise exposto na Figura 5.

Formas de <i>Accountability</i> (Luke, 2010; Cendón, 2000)	Dimensões do <i>Disclosure</i> (Moonitz, 1961; Hendriksen e Van Breda, 1999; Dantas, Zendersky, Santos e Niyama, 2005; Iudícibus, 2015; NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016)					Caracterização do <i>Disclosure</i> (Inexistente; Fraco; Regular; Médio; Forte; Muito Forte)
	Para quem?	O que?	Quanto?	Como?	Quando?	
Administrativa (Robinson, 1971; Palmer, 1988; Taggart, 1992; Cendón, 1999)						
Democrática (Mulgan, 1997; Corbett, 1992; Cendón, 1999)						
Profissional (Romzek e Dubnick, 1987; Gray e Jenkins, 1993; Cendón, 1999)						
Política (Luke, 2010; Cendón, 1999)						
Pessoal (Corbett, 1992)						

Quadro 10 – Caracterização do *Disclosure* Contábil.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

O *disclosure* contábil foi, assim, caracterizado mediante a análise das falas dos entrevistados, destacando-se os atributos de cada dimensão, conforme descritos no Modelo de Análise. Estes atributos são diferenciados no contexto de cada forma de *accountability*, de acordo com as descrições expostas no Quadro 1. Desta forma, é possível ter atributos observados em um determinado tipo de *accountability* e não observados no âmbito das demais formas. Desta forma, justifica-se a possibilidade de diferentes caracterizações do *disclosure* contábil para cada forma de *accountability*.

Portanto, os resultados desta classificação forneceram os subsídios necessários para a caracterização da ocorrência da(s) forma(s) de *accountability* predominante(s), no contexto das prestações de contas do PDDE. Defende-se que quanto melhor a qualidade do *disclosure* contábil, melhor será caracterizada a ocorrência da forma de *accountability* em análise. Conforme já descrito, os dados foram obtidos mediante a realização de entrevistas com os participantes do processo de prestações de contas do PDDE, contemplando as instâncias gestora e executora (EEx) do programa.

Com o intuito de avaliar e validar o modelo de análise, bem como, as propostas de caracterização do *disclosure* contábil e da ocorrência da(s) forma(s) de *accountability*, foi constituído um Comitê de Juízes, formado por especialistas na área (professores e/ou pesquisadores), que trabalham com estas temáticas, e escolhidos por conveniência, por meio de análise do *Currículo Lattes*.

Conforme Rubio et al. (2003), os especialistas em conteúdo (juízes) são profissionais que publicaram ou trabalharam na área. Quanto ao número de especialistas de conteúdo, a literatura é diversa, podendo variar de dois a vinte especialistas. Os autores supracitados recomendam um intervalo de seis a vinte e apresentam algumas opções de análise, como o Índice de Validade de Conteúdo (CVI): o número de especialista que classificaram o item como três ou quatro (neste caso, quatro ou cinco), dividido pelo total de especialistas. Recomenda-se um CVI a partir de 0,80 (Rubio et al., 2003).

Foi, portanto, encaminhado aos pesquisadores que atuam no campo da Contabilidade e da Administração Pública, em distintas universidades federais, via e-mail, os objetivos da pesquisa, bem como, os instrumentos de coleta e análise dos dados. Os especialistas analisaram as propostas metodológicas sugeridas nesta tese quanto aos critérios compreensão, relevância e aplicabilidade, por meio de uma escala do tipo Likert de cinco pontos (1 a 5). Para compreensão e aplicabilidade, temos: 1 (ruim); 2 (razoável); 3 (bom); 4 (muito bom); e 5 (excelente). Para relevância, temos: 1 (irrelevante); 2 (pouco relevante); 3 (relevância moderada); 4 (relevante); 5 (altamente relevante).

Os especialistas, também, poderiam inserir sugestões, as quais foram importantes para o aperfeiçoamento dos instrumentos de análise propostos. Dentre estas sugestões, o destaque das formas de *accountability* no modelo de análise, relacionando o Quadro 10 à Figura 5, tendo em vista as expectativas dos resultados e a articulação entre os conceitos explorados. Destacaram que foi possível compreender a proposta, sua relevância e aplicabilidade, considerando as especificidades de cada contexto.

Com a participação de sete especialistas já foi possível constatar um Índice de Validade de Conteúdo superior ao recomendado de 0,80: compreensão (7/7 = 1,0); relevância (7/7 = 1,0); aplicabilidade (6/7 = 0,88). As notas médias atribuídas pelos especialistas a cada um dos critérios foram: compreensão – 5; relevância – 5; aplicabilidade 4,6. O *feedback* recebido por parte dos especialistas, somado aos argumentos teóricos expostos, resultaram em maior credibilidade na aplicação do modelo de análise, no contexto das prestações de contas do PDDE.

A análise, por sua vez, contou com o suporte da Análise de Conteúdo (AC), compreendida por Bauer e Gaskell (2015) como um método de análise de texto que, ao fazer um elo entre o formalismo estatístico e a análise qualitativa dos materiais, trata-se de uma técnica híbrida.

De modo semelhante, Bardin (2011, p. 15) expõe que “[...] a análise de conteúdo oscila entre os dois polos do rigor da objetividade e da fecundidade da subjetividade”. O desenvolvimento da pesquisa compreendeu as três fases da AC, propostas pela Bardin (2011):

- (a) Pré-análise - fase de organização dos dados. Nesta etapa, as falas dos gestores e dos executores do PDDE foram transcritas e reunidas em um único arquivo, o qual se constituiu o *corpus* da pesquisa, totalizando 183 laudas;
- (b) Exploração do material - estudo mais profundo do *corpus* da pesquisa. Foram estabelecidas as unidades de registro e as unidades de contexto, a partir da leitura do *corpus* e, com o auxílio do *software*, sua segmentação para as análises. Analisou-se nesta etapa o quantitativo de ocorrência de palavras e o nível de saturação dos dados. Identificou-se as palavras de maior frequência e o contexto em que elas estavam inseridas;
- (c) Tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação - envolveu o processo de categorização, descrição e análise dos dados, a partir das técnicas descritas na sequência (análises lexicais, classificação hierárquica descendente e análise de similitude) e do modelo de análise proposto.

A operacionalização destas fases ocorre mediante a utilização de múltiplos procedimentos metodológicos, com a combinação de instrumentos manuais e/ou automatizados. Neste sentido, Bardin (2011, p. 48) define a análise de conteúdo como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens. (Bardin, 2011, p. 48).

Portanto, realizou-se a análise de conteúdo com triangulação de técnicas, fazendo o uso de instrumentos manuais, na organização dos dados, bem como, de instrumentos automatizados, a partir do *software* livre denominado IRaMuTeQ (*Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*), o qual possibilita diferentes análises textuais, conforme descritas no Quadro 11.

TIPOS	OBJETIVOS
Análises Lexicais Clássicas	<ul style="list-style-type: none"> - Identificar e reformatar as unidades de texto; - Identificar a quantidade de palavras, frequência média e número de <i>hapax</i> (palavras com frequência um); - Pesquisar o vocabulário e reduzir as palavras com base em suas raízes (lematização); - Criar dicionário de formas reduzidas e identificar formas ativas e suplementares.
Análise de Especificidades	<ul style="list-style-type: none"> - Associar diretamente os textos do banco de dados com variáveis descritoras dos seus produtores; - Analisar a produção textual em função das variáveis de caracterização.
Método da Classificação Hierárquica Descendente (CHD)	<ul style="list-style-type: none"> - Classificar os segmentos de texto em função dos seus respectivos vocabulários; - Obter classes de Unidades de Contexto Elementares (UCE) que, ao mesmo tempo, apresentam vocabulário semelhante entre si, e vocabulário diferente das UCE das outras classes.
Análise Fatorial por Correspondência (AFC)	<ul style="list-style-type: none"> - Representar num plano cartesiano as diferentes palavras e variáveis associadas a cada uma das classes da CHD, possibilitando a recuperação, no corpus original, dos segmentos de texto associados a cada classe (possibilitando uma análise mais qualitativa dos dados).
Análise de Similitude	<ul style="list-style-type: none"> - Identificar as coocorrências entre as palavras.
Nuvem de Palavras	<ul style="list-style-type: none"> - Agrupar e organizar graficamente as palavras em função da sua frequência (uma análise lexical mais simples, porém, apresentada graficamente).

Quadro 11 - Técnicas de análises de dados textuais por meio do IRaMuTeQ.

Fonte: Camargo e Justo (2013).

Destas técnicas, considerando o atendimento dos objetivos aqui propostos, foram utilizadas: as análises lexicais clássicas (na descrição do número de ocorrência de palavras, da média de palavras por entrevista e na apresentação do Coeficiente Hapax);

CHD (na definição dos segmentos de textos e na organização destes em classes, analisadas conforme o contexto empírico estudado e os argumentos teóricos aqui defendidos); e a análise de similitude (a partir da representação gráfica de palavras centrais da análise e de outras a estas associadas).

Destaca-se que as falas dos gestores e executores do PDDE foram destacadas nas análises, de modo a considerar o contexto das prestações de contas, sob às perspectivas da Governança Pública, do *Disclosure* Contábil e da *Accountability*. Para tanto, o *software* IRaMuTeQ foi a ferramenta utilizada para auxiliar na organização destas falas e na identificação das unidades de contextos em que as mesmas se encontram inseridas. Considerando o modelo de análise proposto, as falas foram organizadas conforme as dimensões do *disclosure* contábil, sendo identificada a palavra central para cada dimensão, além do conjunto de outras palavras à mesma associada.

O IRaMuTeQ é um dentre outros programas computacionais, denominados CAQDAS (*Computer Aided Qualitative Data Analysis Software*), que auxiliam na análise de dados em pesquisas qualitativas. O *software* foi desenvolvido por Pierre Ratinaud em 2009 e pode trazer muitas contribuições aos estudos em ciências humanas e sociais, viabilizando a utilização de diferentes recursos técnicos de análise lexical e apresentando rigor estatístico (Camargo & Justo, 2013). Portanto, considerando as várias possibilidades para a análise das entrevistas, em conformidade com os objetivos e perspectivas teóricas apresentadas, além de se tratar de um *software* livre, o IRaMuTeQ foi a opção escolhida para auxiliar na execução desta pesquisa.

Para a utilização do IRaMuTeQ todas as entrevistas transcritas foram reunidas em um único arquivo, salvo no formato .txt, com codificação UTF-8, algoritmo compreendido pelo *software*. As entrevistadas foram separadas por meio da inserção de linhas de comando, sendo possível a diferenciação de cada entrevista.

Foram consideradas, nestas linhas de comando, a identificação numérica do entrevistado, o estado que o mesmo representa ou a sua instância (no caso do FNDE), bem como, sua função (executora ou gestora). Exemplo de uma linha de comando utilizada: “***** *entr_01 *estado_Amapá *tipo_executor”. Identificou-se, assim, a entrevista realizada com o participante de número 1, do estado do Amapá, sendo o mesmo representante da entidade executora.

Algumas palavras, as mais recorrentes nas análises, para não serem compreendidas pelo IRaMuTeQ como sendo palavras distintas, foram unidas com um traço *underline*, a exemplo: prestação de contas (prestação_de_contas); secretaria de

educação (*secretaria_de_educacao*); comunidade escolar (*comunidade_escolar*).

Para fins das análises de Classificação Hierárquica Descendente (CHD) e análise de similitude foram selecionadas como ativas (palavras consideradas nos cálculos) os verbos, os substantivos e os adjetivos, sendo as demais formas definidas como suplementares. Das palavras ativas, foram consideradas as mais representativas de cada classe da CHD, conforme a denominação atribuída a cada uma.

De modo semelhante, para a análise de similitude, os dados foram “limpos”, visando uma apresentação mais objetiva dos resultados. Para tanto, foram selecionadas as primeiras palavras mais representativas de cada classe (as de maior frequência no texto). No caso da análise de similitude das dimensões do *disclosure* contábil, foram centralizadas as palavras mais expressivas de cada dimensão, a saber: “Para Quem” – FNDE; “O Que” – Financeiro; “Quanto” – Informação; “Como” – SiGPC; “Quando” – Prazo.

Como estratégia de articular os resultados apresentados pelas técnicas anteriormente descritas e considerando as perspectivas da Governança Pública, da *Accountability* e do *Disclosure* Contábil, apresentou-se uma análise geral dos resultados, na perspectiva da Teoria Ator-Rede (Latour, 2004), sintetizando, assim, as principais discussões e expandindo as possibilidades para novas reflexões.

Atribui-se a elaboração e o desenvolvimento da Teoria Ator-Rede (TAR), uma tradução de *Actor-Network Theory* (ANT), principalmente, a três autores: Bruno Latour, Michel Callon e John Law. No contexto da análise organizacional e da administração, esta é uma perspectiva que tem ganhado novos adeptos enquanto alternativa ao *mainstream* funcionalista (Tonelli, 2016). Este mesmo autor lista alguns exemplos de estudiosos que têm demonstrado interesse no tema, dentre eles: Alcadipani e Tureta (2009); Tonelli, Brito e Zambalde (2011); Cavalcanti e Alcadipani (2013); Montenegro e Bulgacov (2015).

Para Latour (2004, p. 397), a TAR fundamenta-se em “[...] seguir as coisas através das redes em que elas se transportam, descrevê-las em seus enredos”. Nesta lógica, uma das principais características da rede é o fato de a informação ceder lugar para a transformação. Tendo por base as obras literárias de Latour, De Luna Freire (2006) esclarece que a TAR é, antes de tudo, um método, no sentido que representa um caminho para seguir a construção e fabricação dos fatos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Caracterização do Processo de Prestação de Contas do PDDE

O corpus contém 18 textos (n=18), conforme o quantitativo de entrevistas realizadas, e apresentou 81.878 ocorrências de palavras, com média de 4.549 por entrevista, sendo 3.345 palavras distintas. O coeficiente Hapax indicou 1.303 palavras de ocorrências únicas, o que corresponde a 1,59% do total. Segundo Martins et al. (2020), este coeficiente fornece indícios de saturação dos dados, uma vez que indica o percentual de palavras do corpus que tiveram uma única ocorrência, sinalizando o quão semelhantes ou não são os discursos dos participantes. Quanto maior o coeficiente, menor a semelhança dos discursos, portanto, considera-se satisfatório o percentual apresentado.

Com o objetivo de auxiliar na caracterização do processo de prestação de contas do PDDE à luz das dimensões do *disclosure* contábil e das formas de *accountability*, realizou-se, por meio do IRaMuTeQ, a Classificação Hierárquica Descendente (CHD). A CHD gerou 2.363 segmentos de texto, a partir dos 18 textos iniciais, sendo classificados 93,99% deste total (2.221). Segundo Camargo (2005), um percentual acima de 75% é adequado para que a CHD consiga sintetizar de forma apropriada o corpus.

Assim, a CHD agrupou os segmentos classificados em 5 classes, sendo o corpus dividido em dois subgrupos: (1) classes 1 e 5; (2) classes 2, 3 e 4. O segundo subgrupo, por sua vez, foi dividido em: (1) classes 2 e 3; (2) classe 4. Na Figura 6 são ilustradas estas divisões, bem como, o percentual de segmentos de texto representados em cada classe.

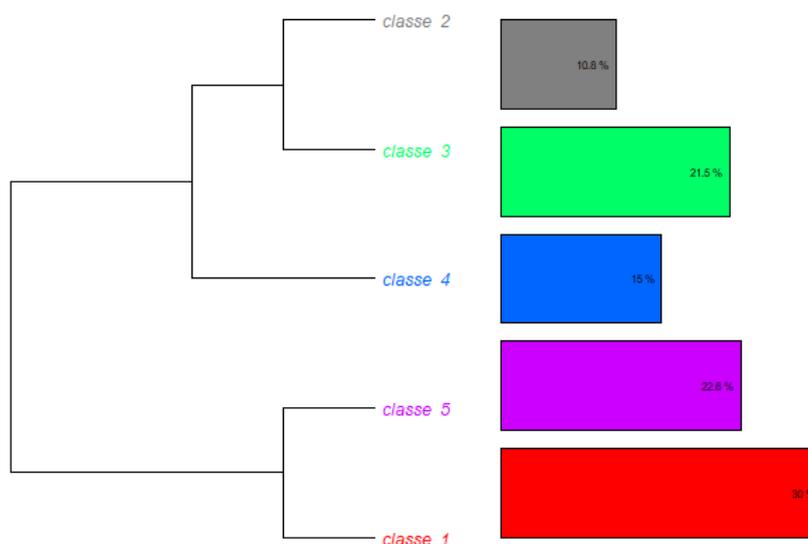


Figura 6 - Divisão do corpus em 5 classes pela CHD.
Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Cada classe foi nomeada conforme o agrupamento de palavras, pertencentes aos segmentos de textos classificados na CHD. Na Figura 7 é apresentado o dendrograma da CHD do corpus, ilustrando as principais palavras e sua frequência em cada uma das classes.

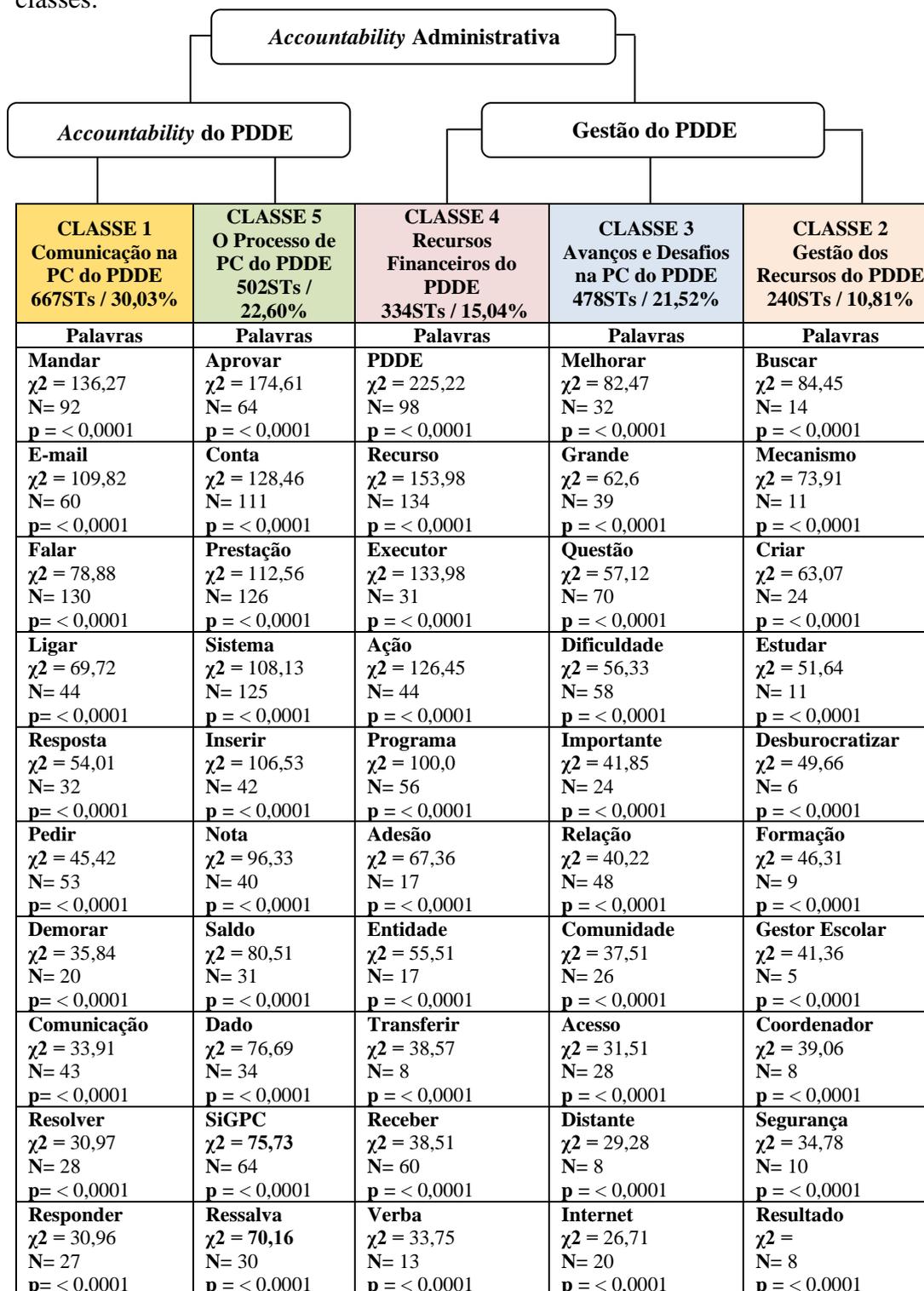


Figura 7 - Dendrograma da CHD.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

A palavra “gente” se refere, principalmente, aos representantes das secretarias estaduais de educação e se destacou pelo maior quantitativo de entrevistados. Em termos institucionais, verificam-se os esforços de comunicação entre as Escolas e o FNDE com a intermediação das Secretarias de Educação. Os gestores escolares possuem um contato mais próximo com estas secretarias e com a comunidade escolar, a partir da realização das prestações de contas.

Neste processo, surgem dúvidas, fazendo com que estes gestores entrem em contato com as Secretarias de Educação que, por sua vez, buscam sanar tais dúvidas com o encaminhamento de informações disponíveis no site do FNDE, em suas resoluções e demais publicações. Dadas as distintas realidades, surgem questões específicas que demandam orientações específicas, as quais buscam serem sanadas a partir do contato direto com o FNDE.

As trocas de informações entre as UEx e as EEx têm ocorrido no sentido destas últimas atenderem às demandas das primeiras, apesar de algumas limitações que serão apresentadas na classe 3. As plataformas digitais favorecem a comunicação, como relatado pelo entrevistado 14: “[...] a gente é como eu te falei, a nossa comunicação com eles é via whats, então a gente faz um documento aqui e encaminha pra eles via whats, porque é o acesso mais viável pra chegar mais rápido também até eles”.

Não sendo possível sanar as dúvidas dos gestores escolares pelos mecanismos digitais, os mesmos são atendidos presencialmente pelas EEx, a exemplo do que diz o entrevistado 1: “[...] aí então a gente manda essas informações por grupos de localidades, mesmo assim eles vêm aqui, não entendi, não sei fazer, não tenho internet [...], mesmo nessa forma, eles não conseguem, mando link tudo, não conseguem.”. Seja presencialmente ou não, a existência de um contato direto para os gestores escolares estarem entrando em contato é fundamental para que a prestação de contas do PDDE seja realizada e cumpra com os seus propósitos.

Por outro lado, a comunicação das UEx e, principalmente, das EEx com o FNDE, é a que apresentou maiores fragilidades, devido às dificuldades relatadas pelos entrevistados, tais como:

[...] falei para eles, encaminha, oficializa, manda por e-mail, manda por correio, faz, liga no 0800 deles lá [FNDE], na verdade não funciona (Entrevistado 8); [...] aí quando é uma demanda específica, a gente manda no e-mail e não tem retorno, então, assim, nós não temos como falar que há uma comunicação (Entrevistado 6); [...] a gente perde um tempão aqui esperando a resposta e não resolve, aí o e-mail até que tá sendo mais rápido (Entrevistado 14); [...] aí você encaminha um e-

mail, eu encaminho o e-mail ou pra prestação de contas de lá ou pra o responsável pela área de prestação de contas, e por fim eu já tava mandando e-mail pra presidência (Entrevistado 6); É bem difícil, e como é que consegue, como é que consegue, eles mandam a gente ligar pro 0800 616161, gente liga, manda pra cá, manda pra lá, manda pra cá, manda pra lá e a gente não consegue resolver (Entrevistado 15).

Para o entrevistado 1, esta comunicação com o FNDE é muito formal e destaca a necessidade de “[...] humanizar um pouco mais a questão do atendimento e regionalizar a questão da dificuldade que existe em cada região”. Os gestores representantes do FNDE demonstraram ter ciência destas dificuldades, conforme exemplificado nos trechos a seguir:

A gente está trabalhando, também, em especial dentro da política do programa Dinheiro Direto da escola, criar o *chat board* para que a gente consiga ir e aproximar mais tanto do gestor da escola, e aí eu não falo somente na Secretaria de Educação dos Estados e nem nas prefeituras, chegar de fato no diretor da escola, no professor, no aluno e a nossa preocupação é justamente é tirar essa carência da falta de informação [...] esses chat boards, essa comunicação direta por meio de Whatsapp, enfim, trabalharmos numa forma de mitigar essa carência que ainda existe, embora essas informações estejam na página do FNDE, a gente precisa é estudar uma forma e trabalhar um projeto de facilitar mais ainda que essa informação chegue, e chegue de forma segura [...] a gente já está trabalhando e pretende lançar essa ferramenta para facilitar justamente essa carência [...] (Entrevistado 18).

[...] as pessoas reclamam muito, os usuários reclamam muito, porque às vezes não conseguem falar e, quando conseguem falar, as respostas são inconclusivas, não ajudam, não são satisfatórias. Eu já escutei muitas reclamações. [...] os canais de comunicação que a gente tem não são suficientes [...], mas é o que a gente tem [...]. Tem muito espaço para melhorar (Entrevistado 17).

[...] a gente tem a carência ainda e é óbvio passando, permeando pela questão tecnológica é evidentemente que ela vai esbarrar na questão orçamentária e financeira. [...] tem uma carência de pessoal [...] permeia também pela falta de pessoal, não no mesmo grau de dificuldade em relação a questão orçamentária e em relação a questão tecnológica de equipamentos [...] (Entrevistado 18).

A gestora do FNDE, entrevistado 17, explica que, de forma geral, existe uma equipe de colaboradores, de uma empresa terceirizada, responsável por responder os questionamentos sobre as prestações de contas encaminhadas no canal “Fale Conosco”. No entanto, o setor de prestação de contas do FNDE em si não faz atendimento individualizado, justificando que, em razão da alta demanda, seria impossível atendê-las com o quadro de pessoal responsável por este setor: “[...] no meu setor só tem eu de servidora. Aí eu tenho três colaboradores terceirizados e duas estagiárias, somente [...] então é inviável atender à população” (Entrevistado 17).

Destaca-se que as demandas por esta comunicação entre os participantes da prestação de contas do PDDE, são resultantes de dúvidas inerentes aos seus aspectos

obrigatórios e regulatórios, a exemplo: “[...] eles questionam de tudo, mas é mais sobre a utilização dos recursos [...]. As dúvidas que chegam pra gente, a maioria são dos gestores. Quanto à comunidade, querendo transparência, não” (Entrevistado 4). Em relação às preocupações com a utilização dos recursos, o Entrevistado 6 esclarece que “[...] eles têm medo de comprar e ter que devolver o dinheiro”.

Neste sentido, a preocupação da comunicação concentra-se em sanar dúvidas quanto aos procedimentos administrativos e normativos das prestações de contas entre os seus responsáveis. Apesar da comunidade escolar estar representada pelas UEx, o alvo das prestações de contas é o próprio FNDE (“Para Quem”), aquele que estabelece as condições das mesmas e, por esta razão, o maior demandado para sanar as dúvidas em relação a tais condições.

Tendo ainda dificuldades em atender às obrigações que são legais, uma prestação de contas mais ampla que se estenda de forma compreensível ao público de modo geral, torna-se uma etapa comprometida, ainda que haja o reconhecimento desta necessidade, por se tratar de recursos públicos, como se destaca: “[...] a comunidade escolar, então, pra ter acesso algum tipo de informação é mais quando eles mandam e-mail, seja pra vocês ou diretamente pra algum outro órgão, eles que tem que entrar em contato, geralmente pra escola” (Entrevistado 9).

Portanto, nesta classe concentrou-se muitas falas expressando a necessidade em estabelecer contatos entre os participantes do processo de prestação de contas do PDDE, devido à existência de muitas dúvidas em relação à sua operacionalização. Por esta razão, a classe foi denominada de “Comunicação na PC do PDDE”, destacando a importância dos canais de comunicação que possibilitem o contato entre os participantes desse processo, aqueles que farão uso destes canais, bem como, a vinculação das informações que tramitam por estes mecanismos. Deve-se considerar, em cada um destes destaques, as diferenças de realidades, retratadas nos diferentes estados brasileiros e suas peculiaridades.

Classe 5 – O Processo de PC do PDDE.

Esta classe, constituída por 22,6% dos segmentos de textos e associada à classe 1, forma um subgrupo do corpus, o qual denominou-se de “*Accountability* do PDDE”. Justifica-se esta denominação por reunir duas classes importantes para o registro da *accountability* do PDDE: a prestação de contas em si (descrita na classe 5) e a comunicação entre os participantes deste processo (apresentada na classe 1).

para os responsáveis pelas prestações de contas nas secretarias, os quais irão analisá-las e inseri-las no SiGPC.

Em algumas realidades, conforme os relatos dos entrevistados, as prestações de contas são realizadas de forma física pelos gestores escolares, acarretando a necessidade de deslocamento por parte destes gestores até o local de entrega, no acúmulo de documentos, em potenciais atrasos no processo, caso haja alguma inconsistência, além da necessidade destes documentos serem digitalizados pelas regionais e enviados para as secretarias. Existem outras situações em que a prestação de contas, por parte dos gestores escolares, ocorre por meio de sistemas próprios, os quais viabilizam a entrega digital dos documentos e que simplificam parte deste processo.

As análises das prestações de contas são realizadas a partir das exigências normativas estabelecidas pelo FNDE, resultando na aprovação ou não das prestações de contas. Em alguns casos, estas prestações de contas são aprovadas com ressalvas, sendo recorrente, por exemplo, casos de classificações indevidas nas rubricas de despesas de custeio e de capital.

Nesta descrição do processo de prestação de contas, além do “Para Quem”, as questões “O Que” e “Como”, também são percebidas nesta classe. No caso do “Para Quem”, verifica-se a atenção dos gestores escolares em atenderem às solicitações das secretarias que, por sua vez, direcionam as informações das prestações de contas ao FNDE, como o principal destinatário. Estes gestores realizam a entrega das prestações por meio físico ou via sistemas próprios informatizados, sendo as informações compiladas no SiGPC e direcionadas ao FNDE e, de modo, ainda mais restrito, ao público geral, por meio do SiGPC - Acesso Público (“Como”).

Apesar da existência destes mecanismos de comunicação (sistemas próprios e SiGPC), os mesmos são voltados essencialmente para transmitirem informações do tipo contábil-financeiro (“O Que”), conforme as obrigações regulatórias estabelecidas pelo FNDE.

Neste sentido, fica clara a relação estabelecida pela CHD entre as classes 1 e 5, por elas se complementarem. No decorrer do processo de prestação de contas do PDDE, os responsáveis se deparam com uma série de dúvidas e dificuldades no atendimento à todas as obrigações, que os pressionam a buscarem uma comunicação com as instâncias superiores e a obterem destas as informações necessárias para que o processo flua conforme o previsto.

Os entrevistados informaram que os recursos do PDDE são “[...] repassados direto às unidades executoras e elas executam de acordo com a necessidade” (Entrevistado 3). Declararam ainda que a utilização dos recursos é pautada conforme “[...] um plano de ação, nas ações do PDDE, que tem um plano de ação, e pro básico mesmo, é na ata de prioridades, então o que eles fazem na assembleia é dar publicidade” (Entrevistado 4).

Neste quesito, utilização dos recursos, é importante se atentar para as diferentes realidades das Unidades Executoras, inseridas em diferentes contextos, como nos exemplos relatados na sequência:

Tem muita escola, por exemplo, que recebe recurso da conectividade do governo federal, mas não consegue aplicar esse recurso em instalação de internet justamente por causa da distância, da precariedade do espaço pra poder pegar e instalar. Tem escolas que às vezes consegue instalar, mas a própria comunidade vai lá e assalta. Ainda tem essa questão, muito furto de material (Entrevistado 1).

[...] tem aquela unidade escolar que está dentro do nosso interior mesmo e em especial os nossos ribeirinhos, as nossas escolas indígenas, as nossas escolas quilombolas, enfim, a gente abarca também esses atores de forma com que a gente consiga dar segurança na execução dos recursos (Entrevistado 18).

Apesar dos recursos serem financeiros, os objetivos almejados por meio deles não assumem diretamente esta dimensão. Por esta razão, levanta-se uma reflexão acerca da questão “O Que” evidenciar de informação nas prestações de contas do PDDE. Este suplemento financeiro busca contribuir com a manutenção e as melhorias físicas e pedagógicas na infraestrutura das escolas, tendo como alvo maior o aumento do desempenho escolar dos alunos, conforme almejado pelo programa. No entanto, tem muitos que “[...] nem sabem o que é o recurso do PDDE e ele é tão importante pra escola, ele, nossa, tem escola que só tem esse recurso” (Entrevistado 15).

Assim sendo, outras informações que vão além das de natureza contábil-financeira ganham relevância ao contribuir na proposta de metodologias que sejam capazes de avaliar o programa, seja no contexto da avaliação de políticas públicas, no contexto da gestão do programa, seja no contexto do atendimento ao público de modo geral.

Estas informações contemplam, por exemplo, relatos de alunos, professores, pais, funcionários e outros membros da comunidade escolar, fotos e vídeos que registram o antes e o depois da execução dos recursos do PDDE, destacando de que forma a aplicação destes recursos têm contribuído no atendimento dos planos estabelecidos por cada escola, considerando suas distintas realidades.

Estas são reflexões que se inserem na questão do tipo “Quanto” de informação

divulgar. A partir da realização das entrevistas, verifica-se que esta percepção do “Quanto”, ela se altera conforme o ponto de vista de quem observa as prestações de contas do PDDE. Para o gestor escolar, segundo os entrevistados, de modo geral, tem-se a percepção de que há um quantitativo considerável de informações, conforme suas demandas, apresentadas às EEx, para gerar as informações que lhes são solicitadas.

As EEx, por sua vez, considerando o quantitativo de escolas e suas diferentes demandas e realidades, bem como, o quadro de pessoal responsável pelas prestações de contas e as condições tecnológicas, compreendem que são muitas as informações que chegam até elas e que são sintetizadas ao serem lançadas no SiGPC.

Para o FNDE, considerando que concentra todas as informações advindas de todas as secretarias estaduais de educação, tem-se um alto volume de informações a serem gerenciadas. Para o público em geral, a partir do acesso ao SiGPC – Acesso Público, tem-se o volume reduzido de informações, considerando que são disponibilizados apenas algumas variáveis relacionadas aos aspectos financeiros do PDDE.

No entanto, para inserir outras informações no processo de prestação de contas do PDDE, compreende-se a necessidade de que todos os envolvidos tenham o entendimento da importância da inserção de novas informações e que os sistemas sejam atualizados de modo a suportar novas configurações e que haja uma revisão nos quadros de pessoal em toda a rede de prestação de contas do PDDE. Considerando os avanços tecnológicos e por já haver um canal de comunicação entre os atores da rede, é possível que ocorra esse aperfeiçoamento no processo de prestação de contas do PDDE, o qual possibilite a evidência de informações que vão além das contábeis-financeiras.

Classe 2 – Gestão dos Recursos do PDDE

No mesmo subgrupo da classe 4 está a classe 2, denominada Gestão dos Recursos do PDDE e que apresenta 10,8% dos segmentos de textos do corpus analisado. Após relatado acerca dos recursos provenientes do PDDE, as falas se concentraram em temáticas que envolvem a gestão destes recursos, conforme algumas palavras destacadas na Figura 11.

executar os recursos do PDDE, conforme ressalta o entrevistado 7: “Ele não é um gestor de recurso nato, ele é um pedagogo, ele é alguém que estava ali para ensinar e que agora caiu um recurso na mão dele, muitas vezes é um recurso até alto, e ele muitas vezes não executa porque fica com medo de executar o recurso”.

Esse sentimento é gerado devido às obrigações que lhes são expostas e as penalidades pelo não cumprimento das mesmas, somadas às dúvidas que geram inseguranças ao tomar alguma decisão acerca da execução dos recursos. Por esse motivo, são relatadas situações em que o recurso não é executado, sendo o mesmo reprogramado para o período seguinte, como descreve o entrevistado 7:

[...] as escolas que não estão executando, muitas delas não executam porque tem medo, medo de executar, medo de gastar errado e como o FNDE, esse programa do PDDE ele permite reprogramar os recursos, há a possibilidade de reprogramação, o que a gente vem percebendo, que tem escolas que ficam reprogramando o tempo todo, então acaba virando uma coisa ali eterna, reprograma e não executa, porque as vezes é mais fácil [...] (Entrevistado 7).

Outro fator apresentado é em relação à rotatividade desses gestores, os quais assumem a função por um período de dois anos. Esta rotatividade contribui para a manutenção deste sentimento de “medo” e insegurança na gestão dos recursos, como destacado pelo entrevistado 1:

E a rotatividade é muito grande. Quando a gente acaba de ensinar um, ele é exonerado e entra outro, aí tem que começar tudo de novo. Nisso muita escola se encontra inadimplente, que aí não consegue completar o ciclo, finalizar uma prestação e o que chega fica agoniado, não vem recurso, tem que representar, enfim, é mais ou menos esse o percurso. (Entrevistado 1).

Somada a esta questão, quando ocorre a troca de gestor e o mesmo não apresenta a prestação de contas, cabe ao novo gestor (atual) entrar com uma representação contra o seu antecessor junto ao Ministério Público. No entanto, isso torna-se um obstáculo para algumas realidades como, por exemplo, quando o município é pequeno e todos são conhecidos ou no caso de comunidades indígenas, as quais possuem suas particularidades, conforme os relatos a seguir:

[...] existem alguns casos que o gestor atual não quer fazer de jeito nenhum [representação junto ao Ministério Público], deve ser essas cidades pequenas, deve conhecer o gestor anterior, alguma coisa assim do tipo, por exemplo, aí a regional que vai ter que assumir essa responsabilidade de fazer a representação (Entrevistado 9).

Aí tem gestor que veio de 2020 e agora, depois de dois anos, veio tomar conhecimento da inadimplência da escola [...] tem receio de formalizar, de representar os gestores anteriores que deixaram as escolas. Isso porque, às vezes, é uma comunidade e aí um não quer representar o outro e acaba saindo

pra não representar [...] aquela coisa mesmo de aldeia, quilombola, indígena [...] (Entrevistado 1).

Em decorrência a estas diferentes realidades, atenta-se para a necessidade de se observar o processo de prestação de contas não como algo padrão, aplicável a todos os casos, mas que o mesmo possa se adequar aos diferentes contextos, viabilizando que o programa governamental, neste caso o PDDE, possa atender aos seus objetivos. Por questões de falta de adequação a estas distintas realidades, localidades que mais necessitam de recursos podem deixar de se beneficiar com os recursos advindos do programa. Assim, no âmbito da gestão do PDDE, é possível destacar situações que representaram os avanços nas prestações de contas, bem como, os desafios inseridos neste processo, conforme foram enfatizadas na Classe 3.

Classe 3 – Avanços e Desafios na PC do PDDE

A classe 3 representa 21,52% dos segmentos de textos do corpus e está associada à classe 2, sendo que ambas se agrupam à classe 4, e constituem o segundo subgrupo. A partir das experiências advindas da gestão dos recursos financeiros do PDDE, foi possível identificar nas falas dos entrevistados os avanços e desafios no processo de prestação de contas do PDDE. Na Figura 12 estão descritas as principais palavras que representam estas falas e suas ligações, as quais sinalizam para estes avanços e desafios.

e não está só em uma linguagem contábil, ela tá numa linguagem do dia a dia nosso, para facilitar a execução e para dar segurança na hora que for gastar (Entrevistado 18).

- Aperfeiçoamento no sistema de prestação de contas do PDDE:

Sempre está em aprimoramento, o sistema. Inclusive, os relatórios que hoje estão disponíveis, as consultas que estão disponíveis, elas foram sendo implementadas com o passar do tempo. Quando o SiGPC nasceu, em 2012, não tinha tudo o que tem hoje (Entrevistado 17).

- Consolidação das normas e dos regulamentos dos recursos do PDDE:

Outro avanço que tivemos de melhoria foi viabilizar aquisição na própria internet, já que é uma realidade nossa, então a gente inovou agora nessa consolidação das normas e dos regulamentos dos recursos do PDDE [...] para se ter uma ideia nós tínhamos em torno de 10 a 11 normas tratando de uma mesma política [...] (Entrevistado 18).

- A utilização dos recursos tecnológicos no processo de prestação de contas do PDDE, apesar de não ser uma realidade compartilhada por todas EEx:

[...] todo sistema nosso é informatizado, a gente tem tudo digitalmente, a gente tem processo digital, eles encaminham para mim dentro do sistema que nós temos [...], que é um processo contínuo [...] a gente faz esse atendimento virtualmente [...] a escola ala manda para mim, a gente vê tudo em tempo real [...] todo mundo consegue acessar ao mesmo tempo e na verdade em vez de você ficar com um processo parado no setor, todo mundo que entrar ali consegue visualizar em tempo real [...] (Entrevistado 8). [...] melhorou muito essa questão de prazos, eu acho que por essas facilidades agora de tá tudo num sistema, isso facilitou muito a vida de todo mundo [...] e os diretores foram se adequando e hoje eles perceberam que realmente ficou muito melhor em todos os aspectos da prestação (Entrevistado 5).

- A organização das informações no site do FNDE acerca do PDDE:

[...] se você entrar no site do FNDE lá no PDDE, informação realmente tem muita, agora então melhorou bastante [...] tinha muita informação, só que muita informação esparsa, muita informação espalhada nesse portal do FNDE (Entrevistado 7).

- O relacionamento entre os gestores escolares e as Entidades Executoras:

O contato dos gestores com a secretaria se dá via telefone, e-mail, WhatsApp, porque hoje tá tudo assim, eles têm acesso aos nossos telefones, tanto aqui da Secretaria Central, quanto dos técnicos nas regionais [...] nas visitas que nós fizemos era unânime a gente ouvir dos diretores como melhorou, porque os técnicos são de fácil acesso, são sempre solícitos, tão sempre prontos a ajudar [...] essa ligação com as regionais, isso ajuda muito (Entrevistado 5).

Estes avanços refletem em uma melhor evidenciação das informações, no entanto, alcançando especialmente os responsáveis pelas prestações de contas do PDDE. Neste

sentido, foram, também, destacados os desafios inerentes a este processo, dentre eles:

- Melhorar a comunicação entre as Unidades e as Entidades Executoras com o FNDE:

Nós temos muita dificuldade com a comunicação com o FNDE. [...] Então assim, a nossa ligação, a nossa comunicação com o FNDE, de zero a dez, é zero, porque ela só vai daqui pra lá, sabe? De lá pra cá a gente não consegue falar com eles. [...] Então, assim, nós não temos como falar que há uma comunicação (Entrevistado 6). [...] aqui no setor, a gente percebeu realmente que houve uma depreciação dessa relação do FNDE com as secretarias [...] a comunicação secretaria e FNDE ficou bem precarizada agora, mais recentemente (Entrevistado 7).

- Ajustar as prestações de contas, conforme a localização das escolas e o acesso à internet:

[...] em termos de prestação de contas, é de forma física [...]. A questão é a distância, internet também, que aqui é muito precária essa situação e isso que impede, às vezes, as comunicações, com as informações diretas com esses gestores. Tem gestor, por exemplo, que recebe recurso do governo federal, mas esse gestor ele tá no interior do interior aqui do estado. Então, ele só vai ter conhecimento que o recurso tá em conta daqui a um mês, quando ele vem na capital, que ele tem acesso à internet. E aqui tudo é barco, né? E as estradas também não ajudam, então a questão do local é muito, é o que interfere às vezes muito na questão do fornecimento do recurso, na execução do recurso e na sua prestação de contas, isso aí interfere demais (Entrevistado 1).

- Adequar as prestações de contas às realidades das comunidades indígenas, quilombolas e ribeirinhas:

[...] nós temos a região dos indígenas, tem local que só chega com avião, aquele aviãozinho que o governo providencia [...] muito isolado. Demora 9 horas pra chegar no município [...] e tu tem que passar mais 6 horas ainda viajando de barco pra chegar até a escola. [...] Aí tem gestor que veio de 2020, agora, depois de dois anos, veio tomar conhecimento da inadimplência da escola, porque não vem, fica com medo. Tem receio de formalizar, de representar os gestores anteriores que deixaram as escolas; porque às vezes é uma comunidade e aí um não quer representar o outro e acaba saindo pra não representar [...]. São coisas bem ribeirinhas e é difícil o acesso [...] tem lugar que não pega nem telefone (Entrevistado 1).

- Equilibrar o quadro de pessoal responsável pelas prestações de contas nas EEx:

[...] somos em pouquíssimas pessoas, três pessoas pra tomar conta de tudo [...] não temos condições de analisar, orientar e ir viajar, fiscalizar in loco [...] nós teríamos que ter uma equipe melhor, mais pessoas, pra que a gente pudesse fazer melhor nosso trabalho (Entrevistado 15).

- “Desburocratizar” o processo de prestação de contas do PDDE:

[...] a gente recebia papel todo ano de milhares de executores, não é atoa que a

gente tem um volume gigante de prestação de contas que estão até hoje aguardando análise. Então, o SiGPC, na minha opinião, já foi um esforço nessa direção: de reduzir a burocratização, porque no fundo a gente não dá conta de analisar cada uma das prestações de contas. [...] a busca por desburocratização no sentido de diminuir a quantidade de exigências e de etapas e de coisas que os entes precisam cumprir para terem suas prestações de contas analisadas e aprovadas (Entrevistado 17). [...] a gente carece de uma flexibilização nesse processo de modo que garantisse segurança tanto ao gestor na ponta, principalmente o diretor da escola, quanto para estas instâncias superiores ou órgãos centrais nas suas análises. [...] É uma proposta nossa aqui da nossa gestão, estudar maneiras para flexibilizar e buscar cooperação, tanto da Receita Federal do Brasil quanto dos órgãos estaduais e municipais [...] (Entrevistado 18).

- Abrir o SiGPC para prestação de contas desde o repasse do recurso:

Quando o SiGPC foi criado, a ideia era que o sistema ficasse aberto e disponível para registro desde o repasse [...], então o preenchimento da prestação de contas seria ao mesmo tempo da execução. Seria ótimo! Mas não acontece isso hoje, infelizmente não acontece. Porque a gente só vai abrir o sistema, só vai disponibilizar o sistema para registro no ano seguinte ao repasse, para evitar inconsistências no pagamento. O sistema ainda precisa ser melhorado, para poder permitir que esteja disponível imediatamente (Entrevistado 17).

No que se refere às práticas descentralizadas percebidas na gestão da educação pública brasileira, David, Sanábio e Fabri (2020) as consideram, de modo geral, como avanços e, por esta razão, estimulam a continuidade das mesmas. No entanto, “[...] a responsabilização do gestor escolar deve ser precedida da adoção de algumas medidas, sob pena de não se configurar uma boa prática de governança pública e sim uma transferência de responsabilidade pelos fracassos” (David, Sanábio & Fabri, 2020, p.153). Neste sentido, os mesmos autores sugerem quatro ações a serem adotadas pelas redes de ensino e que devem anteceder o estabelecimento da responsabilização dos gestores escolares:

- Apresentar um código de conduta que estabeleça diretrizes para a utilização de recursos públicos e do patrimônio público, que orientem as relações entre professores, alunos, pais e comunidade, além de outros padrões de comportamento que se fizerem necessários;
- Definir estruturas e processos organizacionais com a definição prévia dos papéis e responsabilidades de cada ator, bem como, dos meios que viabilizem a atuação dos gestores escolares;
- Desenvolver mecanismos de controle que possibilitem avaliar o cumprimento das responsabilidades;
- Divulgar relatórios de gestão visando a transparência da gestão pública, não

apenas às instâncias formais, mas ao público em geral.

A existência desta transparência é fundamental para o desenvolvimento da *accountability* (Armstrong, 2005). Tanto os avanços quanto os desafios apresentados são reflexos da gestão dos recursos do PDDE e abordam questões de natureza administrativas, tendo em vista os cumprimentos normativos. Por esta razão, o subgrupo constituído pelas classes 4, 2 e 3 foi denominado de “Gestão do PDDE”.

Portanto, a partir das dimensões do *disclosure* contábil (Para quem? O Que? Quanto? Como? Quando?) constituiu-se o corpus de análise, o qual foi dividido em dois subgrupos, após a CHD: “*Accountability*” e “Gestão do PDDE”. Assim, foi possível constatar, a partir destas dimensões, a forma de *accountability* predominante no contexto das prestações de contas do PDDE, sendo ela, a *Accountability* Administrativa, resultante da junção destes dois subgrupos.

O fortalecimento das interações entre os atores participantes do processo de prestação de contas é essencial para o desenvolvimento das demais formas de *accountability*. Sem diálogo não há participação social, resultando no enfraquecimento do aspecto democrático da *accountability* (Bruta, Teixeira & Schurgelies, 2018). E, conforme ressaltam Platt Neto et al. (2007), não resolve ter uma informação pública que não seja relevante, confiável, tempestiva e compreensível. Para que este diálogo de fato ocorra, torna-se necessário que estas características da informação sejam contempladas, concretizando a comunicação entre os atores.

Portanto, se há falhas no processo de comunicação, o diálogo entre Governo e Sociedade, caso ocorra, fica comprometido. Esta constatação corrobora para configurar o estágio clássico da *accountability*, proposto por Schommer et al. (2015), caracterizado pela presença marcante do Estado na produção de informação e controle.

No contexto das prestações de contas do PDDE até se verifica as tentativas de se avançar em relação a este estágio clássico para outros estágios da *accountability* (Schommer et al., 2015), onde a coprodução da informação e controle sejam mais perceptíveis. No entanto, aqueles que representam a Sociedade (Unidades Executoras) se submetem às normas estabelecidas pelo Estado e buscam atender ao mínimo necessário para que não sofram punições daquele a quem estão submetidos (Estado). Tais discussões fortalecem os argumentos expostos, a partir da exposição dos resultados da pesquisa, os quais defendem a predominância da *Accountability* Administrativa (Cendón, 2000; Luke, 2010).

Na próxima seção esta constatação será fortalecida, mediante a proposta

metodológica sugerida para caracterizar a ocorrência das formas de *accountability* predominante no contexto das prestações de contas do PDDE, a partir da classificação do *disclosure* contábil.

4.2 Classificação do *Disclosure* Contábil e as Formas de *Accountability* do PDDE

A constatação da predominância da *Accountability* Administrativa, conforme analisado na seção anterior, é fortalecida mediante a proposta de uma alternativa, sugerida nesta tese, para caracterizar a ocorrência das formas de *accountability* no contexto das prestações de contas do PDDE, a partir da classificação do *disclosure* contábil. Os principais resultados foram sintetizados no Quadro 12.

Quadro 12 – Classificação do *Disclosure* Contábil e as Formas de *Accountability*.

Formas de <i>Accountability</i> (Luke, 2010; Cendón, 2000)	Dimensões do <i>Disclosure</i> (Moonitz, 1961; Hendriksen e Van Breda, 1999; Dantas, Zendersky, Santos e Niyama, 2005; Iudícibus, 2015; NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016)					Caracterização do <i>Disclosure</i> (Inexistente; Fraco; Regular; Médio; Forte; Muito Forte)
	Para quem?	O que?	Quanto?	Como?	Quando?	
Administrativa (Robinson, 1971; Palmer, 1988; Taggart, 1992; Cendón, 1999)	X	X	X	X	X	Muito Forte
Democrática (Mulgan, 1997; Corbett, 1992; Cendón, 1999)	X	-	-	X	-	Regular
Profissional (Romzek e Dubnick, 1987; Gray e Jenkins, 1993; Cendón, 1999)	-	-	-	-	-	Inexiste
Política (Luke, 2010; Cendón, 1999)	-	-	-	-	-	Inexiste
Pessoal (Corbett, 1992)	X	-	-	-	-	Fraco

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Para Quem?

Esta dimensão do *disclosure* contábil busca identificar os principais destinatários das informações que, neste caso, correspondem àqueles inseridos nas prestações de contas do PDDE. Em termos gerais, estas informações são destinadas, principalmente, ao FNDE, em atendimento às normas e demais procedimentos administrativos e regulatórios. No

entanto, tem-se a compreensão de que as informações devem estar disponíveis para a comunidade escolar e para a sociedade em geral. Este entendimento não parte apenas de uma determinação legal, mas inclui a consciência pessoal do responsável pela prestação de contas do PDDE.

No Quadro 13 foram exemplificadas algumas falas que caracterizam o “Para Quem” e a forma de *accountability* contemplada:

Quadro 13 - Falas que caracterizam o "Para Quem" e a forma de *accountability*.

Para Quem?	Forma de Accountability
"Todos seguem essas resoluções, esses informativos, tudo pelo FNDE [...]. Mas a nossa satisfação tem que dar é pro FNDE [...] a cobrança vem dele mesmo" (ENTREVISTADO 1)	Administrativa
[...] eu, na minha opinião enquanto cidadã, enquanto técnica de análise de prestação de conta, eu acho que essa parte [cobrança dos orçamentos, nota fiscal, comprovantes...] está 100%, tá corretíssima, tem que ser assim [...]" (ENTREVISTADO 15)	Pessoal
"No nosso site, a gente torna pública a informação sobre o uso dos recursos nas escolas [...] se destina [a informação] à própria comunidade escolar, aos municípios onde estão estas escolas[...]"(ENTREVISTADO 2)	Democrática
"Só que, assim, é uma informação dentro de um site que tem muita informação, sabe? Então, para a comunidade chegar lá, ela precisa passar por vários caminhos [...] se não tiver alguém ajudando, para a comunidade, que é a quem interessa, é difícil esse acesso, mas a informação tem pública [...]" (ENTREVISTADO 10)	Democrática
"A informação da prestação de contas é destinada para o FNDE [...], a escola primeiro presta contas pra comunidade, que é o objetivo principal, por isso que a prestação de contas e a prestação de contas financeira é que vem pra Secretaria de Educação". (ENTREVISTADO 11)	Administrativa
"[...] encaminhamos ao FNDE as prestações de contas [...]. A gente segue a legislação do FNDE em relação aos programas por meio das suas resoluções" (ENTREVISTADO 3).	Administrativa
"As informações que compõem a prestação de contas seria para atender ao FNDE, as diretrizes deles, já é no formato pedido pela autarquia" (ENTREVISTADO 13).	Administrativa

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Segundo o Entrevistado 17, representante do FNDE, “[...] o destinatário principal é o FNDE. Mas, como o SiGPC é um sistema de acesso público, muitas pessoas, qualquer cidadão pode acessar as informações de prestação de contas[...]”. Neste sentido, apresenta-se na Figura 13 uma síntese das principais palavras associadas ao FNDE:

as profissões envolvidas e os interesses públicos, poderiam contribuir para um aumento na qualidade das informações evidenciadas, bem como, no potencial do seu alcance.

O Que?

Identificados os usuários potenciais das informações, deve-se selecionar as informações de interesse dos mesmos, de modo que tenham seus anseios atendidos. No contexto das prestações de contas do PDDE, as informações são selecionadas conforme as demandas do FNDE, por meio de suas resoluções. Portanto, o “O Que” divulgar nestas prestações de contas atende às condições da *Accountability* Administrativa, a qual enfatiza os aspectos financeiros.

Na Figura 14 são apresentados os principais termos associados à palavra financeiro, destacando sua importância e evidência nas falas dos entrevistados:

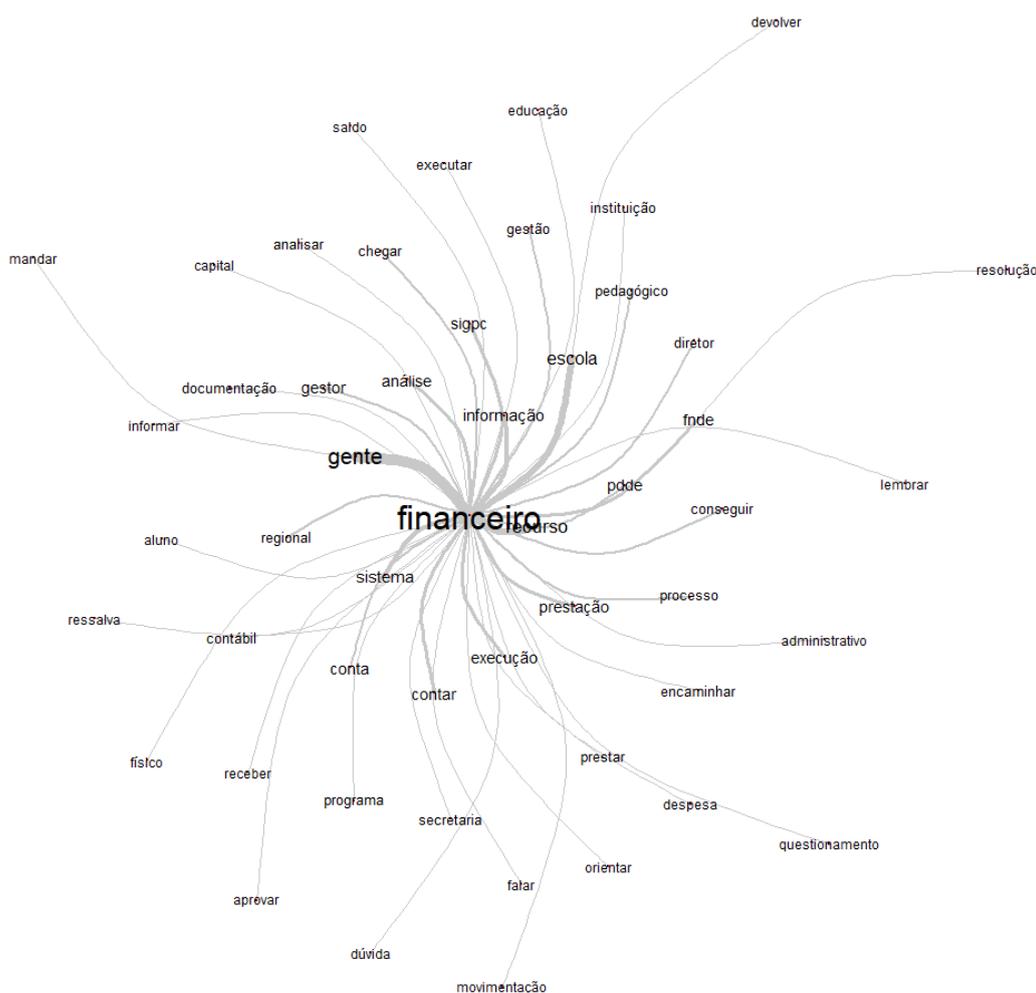


Figura 14 – Análise de Similitude com o termo “financeiro”.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

No Quadro 14 foram exemplificadas algumas falas que caracterizam o “O Que” e a forma de *accountability* contemplada:

Quadro 14 - Falas que caracterizam o "O Que" e a forma de *accountability*.

O Que?	Forma de <i>Accountability</i>
"É só o recurso que ele tinha em conta, quanto que teve de rendimento, eventuais devoluções, o quanto ele gastou e quanto que sobrou. É isso. Eu só informo para o FNDE valores [...] a análise no SiGPC ela é simplesmente financeira [...]" (ENTREVISTADO 7).	Administrativa
"Essas informações atendem ao que nos é solicitado e são informações bem contábil" (ENTREVISTADO 16).	Administrativa
"[...] é um sistema que ele é só financeiro, não tem uma informação com detalhes, se tá funcionando, se não tá funcionando[...], o SiGPC ele é um sistema que poderia ter mais informações, mas como ele é um sistema exclusivamente financeiro [...] Ao meu ver, tem essa restrição, poderia ter mais informações que detalhassem como foi executado esse recurso" (ENTREVISTADO 11).	Administrativa
"[...] lá no sistema é tudo muito frio, é número só, não te dá espaço pra você colocar outro tipo de informação " (ENTREVISTADO 5).	Administrativa
"Eles [gestores] só prestam atenção na parte contábil, o que eu tenho que gastar com custeio, o que eu tenho que gastar com capital [...]. Eles se preocupam mais com a questão financeira" (ENTREVISTADO 1).	Administrativa
"A gestão atual que se iniciou em 2019 na secretaria de educação, ela prezou pelo lado contábil da vida escolar [...] A gente se preocupou mais com esses processos administrativos e contábeis" (ENTREVISTADO 2)	Administrativa
"[...] hoje o sistema a gente alimenta só com a parte do saldo residual, do que foi gasto, de cada ação e não tem, o sistema hoje não comporta pra tá incluindo um documento, essas coisas " (ENTREVISTADO 9).	Administrativa

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Verifica-se que, apesar da consciência de que existem informações que são de interesse da sociedade de um modo geral, não se sabe especificar quais seriam estas informações e, conseqüentemente, como elas poderiam ser evidenciadas. Enquanto responsáveis pelas prestações de contas do PDDE, executam suas atribuições conforme as instruções legais e os sistemas que lhes são disponíveis. Sendo assim, o próprio sistema utilizado para a realização das prestações de contas, limita os tipos de informações a serem divulgadas, atendendo, essencialmente, as exigências normativas, que no caso em questão, priorizam as de natureza contábil-financeira.

Quanto?

O “Quanto” está diretamente associado ao “O Que” divulgar e, conforme analisado anteriormente, observa-se que nas prestações de contas do PDDE, evidencia-se o nível de informações suficientes para o cumprimento legal. Portanto, na esfera da *Accountability* Administrativa, o quantitativo de informações divulgadas tem, de modo

geral, atendido às expectativas.

Considerando as demais formas de *accountability*, compreende-se que os potenciais interesses dos indivíduos, grupos comunitários, público de modo geral, são minimamente atendidos, entretanto, com as informações exigidas no campo da *Accountability* Administrativa. Na Figura 15, a palavra informação foi centralizada, demonstrando as principais palavras que se encontram associadas a ela:

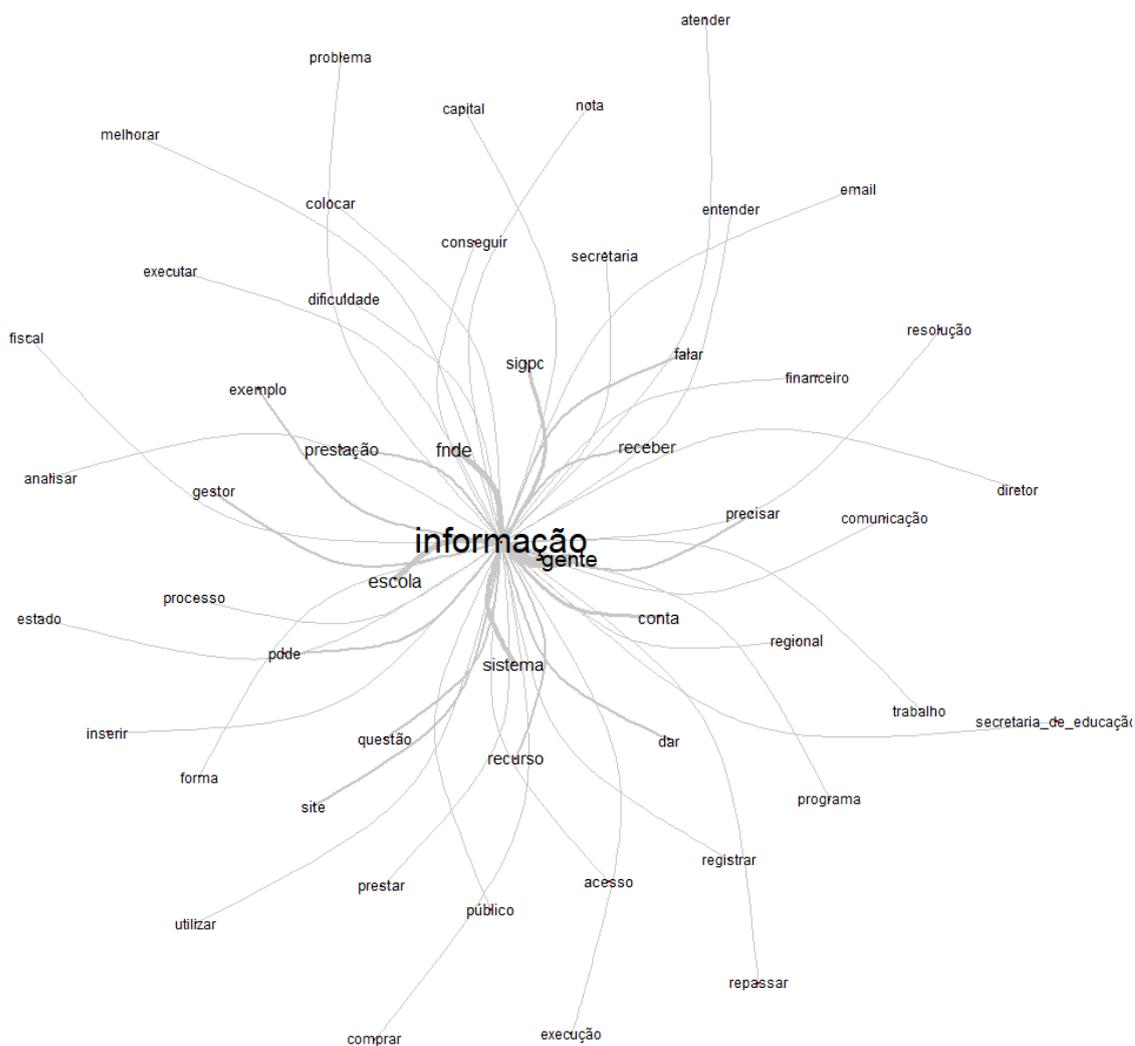


Figura 15 – Análise de Similitude com o termo “informação”.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

No Quadro 15 foram exemplificadas algumas falas que caracterizam o “Quanto” e a forma de *accountability* contemplada:

Quadro 15 - Falas que caracterizam o "Quanto" e a forma de *accountability*.

Quanto?	Forma de <i>Accountability</i>
"[...] pras regionais, com certeza eles iam falar que é muito difícil o quantitativo de informações a serem prestadas, é grande demais, o volume é muito grande, mas aqui com a gente, como a gente apenas pega o compilado de informações e lança apenas os dados no sistema, é um pouco mais fácil [...]" (ENTREVISTADO 9)	Administrativa
"As informações compiladas no SiGPC não favorecem a compreensão por parte da comunidade escolar." (ENTREVISTADO 9)	Administrativa
"[...] tenho percebido que é uma falha no desenho do FNDE, é que o SiGPC, o sistema em que eles fazem a inserção da prestação de contas, ele é muito básico [...]" (ENTREVISTADO 7).	Administrativa
"Só que na hora que chega para o gestor, ele recebe muita informação e, na hora da prestação de contas, a informação que ele repassa é muito pouca" (ENTREVISTADO 7)	Administrativa
"[...] não há uma transparência, é muito pouca pelo SiGPC, não tem nada [...]" nesse ponto posso falar que é insuficiente[...]" (ENTREVISTADO 16).	Administrativa
"Então, digamos que a prestação de contas tem ali muitas informações, documentos, atas, enfim. Porém, para o FNDE, no SiGPC, vai abrir um resumo da parte contábil ali da prestação de contas" (ENTREVISTADO 10).	Administrativa
"[...] nós percebemos que há várias informações, vários lugares, e que isso acaba gerando uma certa dificuldade lá na ponta, lá no gestor, em conseguir captar muitas vezes essas informações" (ENTREVISTADO 10).	Administrativa

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Como a prestação de contas do PDDE se configura na evidenciação, basicamente, de “números”, a sua compreensibilidade, por parte dos usuários, que vão além daqueles envolvidos diretamente neste processo, pode ficar em parte comprometida, seja em decorrência de conhecimentos técnicos necessários para um melhor aproveitamento da informação, seja pela necessidade de informações complementares.

Conforme relatado por um dos entrevistados, existem diversos manuais, cartilhas, documentos explicativos divulgados pelo FNDE, no entanto, voltados para os responsáveis por realizar as prestações de contas e não para o público que tem interesse em acessar estas informações, conforme exposto pelo gestor do FNDE: “[...] eu acho que seria um grande ganho se a gente pudesse melhorar a qualidade da apresentação das informações sobre as unidades executoras [...] tem o manual do SiGPC, mas para quem registra as informações, não para quem vai acessar para colher informações, no acesso público” (Entrevistado 17).

Enquanto público, tem-se a percepção de que há muito mais informações voltadas em como fazer a prestação de contas do que as informações por esta gerada. Neste emaranhado de informações, pode ocorrer a perda de relevância daquelas que realmente

são importantes no processo de prestação de contas do PDDE. Por isso, o desafio é equilibrar o quantitativo de informações a serem divulgadas nas prestações de contas do PDDE, de modo que não haja escassez nem excesso de informações e, ainda, que haja mecanismos diferentes, capazes de atender aos seus diversos usuários.

Como?

Considerando o “Para Quem”, o “O Que” e o “Quanto”, o “Como” corresponde aos sistemas utilizados no processo de prestação de contas do PDDE, que canalizam as informações entre as UEx e as EEx (entrega física ou sistemas próprios) e entre as EEx e o FNDE (SiGPC).

Os documentos físicos são restritos aos gestores escolares (UEx) e são compartilhados com as EEx, podendo ser acessados por parte dos demais interessados, desde que solicitados. Neste caso, não se considera a existência de um mecanismo próprio de divulgação, mas que podem variar conforme a demanda e o usuário da informação. O SiGPC, apesar da existência do SiGPC Acesso Público, é mais voltado para as EEx e o FNDE. O SiGPC já é alimentado por um conjunto específico de informações, as quais são ainda mais restritas, quando acessadas via SiGPC Acesso Público. Na Figura 16, as principais palavras combinadas com o SiGPC nas falas dos entrevistados:

Quadro 16 - Falas que caracterizam o "Como" e a forma de *accountability*.

Como?	Forma de <i>Accountability</i>
"[...] eu tenho uma impressão que o SiGPC não foi criado pra comunidade escolar ter acesso não [...] Eu não vejo ele com esta abertura não, sabe? De ser um sistema público, digamos assim. Ele foi criado pras Secretarias mesmo" (ENTREVISTADO 9).	Administrativa
"Eles têm que dar publicidade lá [comunidade escolar], eles têm que colocar a prestação de contas no mural [...]" (ENTREVISTADO 4).	Democrática
"Hoje a prestação de contas é feita manualmente, os papéis ainda chegam, as pastas com os papéis e são arquivados ainda de forma por meio físico ainda. O único sistema que a gente usa aqui é o SiGPC que é o que a gente analisa no meio físico e coloca a parte contábil no sistema" (ENTREVISTADO 16).	Administrativa
"[...] a gerência regional faz o consolidado e manda aqui pra central, conosco e a gente faz o consolidado de todo o estado, faz o pente fino maior ainda e faz o lançamento no sistema de prestação de contas do FNDE [SiGPC]" (ENTREVISTADO 11).	Administrativa
"Esse nosso sistema aqui do estado é um sistema muito bom [...] ele não é público, mas a gente tem no site da secretaria um lugar lá em que é divulgada essa informação. Só que, assim, é uma informação dentro de um site que tem muita informação, sabe? Então, para a comunidade chegar lá, ela precisa passar por vários caminhos: clica aqui, clica ali, até chegar. Se isso não estiver muito claro, se não tiver alguém ajudando, para a comunidade, que é a quem interessa, é difícil esse acesso, mas a informação tem pública, tem lá" (ENTREVISTADO 10).	Democrática
"[...] a gente faz uma análise financeira, ou seja, o quanto essa escola recebeu, o quanto gastou e o que ela reprogramou. E a gente faz essa inserção desses dados no SiGPC, que é o Sistema de Prestação de Contas Online do FNDE" (ENTREVISTADO 12).	Administrativa
"O SiGPC da forma como ele tá é suficiente para o PDDE voltado para a Secretaria registrar as informações das prestações de contas, acho que é suficiente, eu acho que se fosse aberto para os diretores, de repente, colocar uma prestação de contas mais detalhada" (ENTREVISTADO 13).	Administrativa

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Neste sentido, a análise do “Como” demonstra que os mecanismos de divulgação das informações das prestações de contas são voltados especialmente aos gestores do programa e demais responsáveis pelas PC, em atendimento aos aspectos legais, portanto, sinalizando para a *Accountability* Administrativa.

Quando?

Considerando o “Para Quem”, o “Quando” vai orientar a tempestividade das informações vinculadas nas prestações de contas do PDDE. Neste caso, portanto, as informações são divulgadas conforme os prazos legais estabelecidos por meio das resoluções expedidas pelo FNDE. Na Figura 17 apresenta-se o termo prazo no centro e as principais palavras a ele associadas.

<p>"[...] melhorou muito, essa questão de prazos[...] agora de tá tudo num sistema, isso facilitou muito a vida de todo mundo [...], hoje eles perceberam que realmente ficou muito melhor em todos os aspectos da prestação [...]. Mas, no geral, as escolas têm conseguido cumprir os prazos sim" (Entrevistado 5).</p>	<p>Administrativa</p>
<p>"Com relação à tempestividade, a gente teve alguns problemas aqui de ordem interna mesmo, por exemplo, as comunicações eram enviadas pelo correio e aí teve problema no correio. Teve a pandemia, muita escola fechada que não recebia as comunicações. [...] a gente está fazendo as comunicações agora mais por e-mail [...]. Assim, o prazo que a legislação estabelece é bom [...]". (Entrevistado 7)</p>	<p>Administrativa</p>
<p>"[...] eles [diretores] tem uma dificuldade dos prazos das prestações de contas, para nós acaba se tornando curto por esse trabalho que é todo manual. A gente até orientou as regionais que recebessem os documentos digitalizados, mas muitos ainda não conseguiram se adaptar a esta sistemática e continuam recebendo os arquivos físicos" (Entrevistado 13)</p>	<p>Administrativa</p>
<p>" [...] eu creio que na média de 60 a 70% vem no período certo e o restante vem depois. E às vezes algumas pessoas que vem, alguns retornam pra corrigir algo na prestação de contas e aí acaba que demora o retorno [...]depois que a gente analisa e verifica se tem algo a ser feito ainda, eles retornam e aí, nesse próximo retorno deles, é que demora mais". (Entrevistado 14).</p>	<p>Administrativa</p>

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

A não observância dos prazos por parte dos responsáveis pelas prestações de contas geram punições, dentre elas, o não recebimento dos recursos financeiros do PDDE. Consideradas as exceções, as UEx e as EEx buscam atender aos prazos, se organizando entre si, conforme as suas realidades, organizando uma agenda de trabalho que possibilite este atendimento.

Por outro lado, quando há alguma irregularidade nas prestações de contas e os seus responsáveis protocolam as informações necessárias visando sanar tais problemas, chama-se a atenção para a importância de que estas informações sejam analisadas tempestivamente por parte das instituições superiores, como o FNDE e o Ministério Público, por exemplo. Atrasos nestas análises, retardam o recebimento dos recursos financeiros pelas escolas, sendo os alunos, os maiores penalizados, enquanto a situação não for regularizada.

Neste aspecto, segundo a gestora do FNDE, “[...] não acho que o tempo seja super tranquilo para as entidades registrarem as informações, eu acho que esse aspecto ainda precisa melhorar” (Entrevistado 17). Por outro lado, conforme a mesma gestora, o tempo de análise das prestações de contas já não seria um problema, “[...] porque as análises elas não estão sendo realizadas, o volume de prestação de contas é tão gigante que a gente tem atendido situações urgentes, então a prestação de contas que é enviada hoje muito

difícilmente vai ser analisada esse ano” (Entrevistado 17).

Conforme defendido nesta tese, quanto melhor a classificação do *disclosure* contábil, melhor é caracterizada a forma de *accountability* predominante. No contexto das prestações de contas do PDDE, o *disclosure* contábil foi melhor classificado quando considerada a *Accountability* Administrativa, sendo, portanto, a forma predominante de *accountability*.

Schommer et al. (2015) defendem que a *accountability* é um processo em curso no Brasil, sendo a *accountability* democrática um dos pilares, na esfera pública, para o aperfeiçoamento da administração pública e da democracia. Assim, os resultados apresentados nesta tese contribuem para este aperfeiçoamento no sentido de sinalizar algumas dimensões do *disclosure* contábil que necessitam ser observadas pelos representantes do Estado, para que se fortaleça, dentre as demais formas, a *accountability* democrática.

O interesse pelo desenvolvimento das diversas formas de *accountability*, por outro lado, pode ser comprometido, uma vez que o mesmo tende a limitar o poder daquele que o detém. De acordo com Power (1999), o deslocamento da demanda por *accountability* do universo das finanças para o contexto estatal, por exemplo, resulta em uma reinvenção de sua governança, inserindo a ideia de limitação de poder daquele que governa.

Segundo Bobbio e Nogueira (1986), em um regime democrático, a sociedade deve ser contemplada na formação das decisões, sendo necessário um conjunto de regras e procedimentos que viabilize esta participação ao maior número de interessados possível. Neste sentido, chama a atenção para que a política pública seja discutida, desde sua concepção, considerando o envolvimento da sociedade.

No contexto do PDDE se prevê a participação da comunidade escolar na execução e nas prestações de contas dos recursos provenientes do programa, no entanto, esta participação é limitada, por exemplo, pelos mecanismos de comunicação existentes, pelas informações específicas que são demandadas, de interesses institucionais (Estado) e pela imposição de regras e procedimentos que não consideram as realidades distintas dos estados e suas escolas.

Sendo assim, as reflexões aqui traduzidas acerca das dimensões do *disclosure* contábil auxiliam na formulação de estratégias visando superar estes limites, viabilizando o maior envolvimento dos atores. Além de constituir uma base de dados mais ampla do programa, com o levantamento de outras informações, essenciais para outro estágio da política, a saber, o da sua avaliação.

Estes limites comprometem o potencial do programa governamental, conforme os propósitos estabelecidos em sua concepção. Este comprometimento, por sua vez, está ligado a capacidade de governança frente à diversidade de atores e realidades distintas (Peters, 2020), bem como, a capacidade política e técnica dos governos (Chindarkar, Howlett e Ramesh (2017), a qual inclui a capacidade de coletar, analisar, armazenar e propagar as informações a todos os interessados.

4.3 Análise dos Resultados na Perspectiva da Teoria Ator-Rede

Uma vez apresentados os resultados, conforme os objetivos propostos nesta tese, esta seção tem o intuito de articular as discussões, inserindo-as no âmbito da Governança Pública e da Contabilidade, por meio da perspectiva da Teoria Ator-Rede (TAR), com ênfase nos atores e suas relações, das quais as informações são produzidas e compartilhadas.

Na concepção de Latour (2000), uma pessoa sozinha não é capaz de construir fatos, uma vez que esta construção se refere a um processo coletivo, cuja interpretação advém de seus construtores aos seus interesses e aos das pessoas que eles elencam, inserindo o que denominou de tradução ou translação. É neste sentido, que a Teoria Ator-Rede, segundo Law (1992), é também designada como sociologia da tradução.

De Luna Freire (2006) explica, ainda, que ator é tudo que age, deixa traço, produz efeito (que modifica e é modificado pela rede) no mundo, englobando, assim, humanos e não humanos. Desta forma, a descrição dos atores ocorre pelos efeitos de suas ações, sendo que não é possível antecipar que atores farão a diferença, necessitando de um acompanhamento. A rede, por sua vez, refere-se aos fluxos, às circulações e às alianças, onde ocorrem as interferências constantes entre os atores (De Luna Freire, 2006).

Uma diversidade de ações e atores podem ser representados com a TAR, compreendendo que a existência do ator está vinculada a existência da rede, onde o mesmo adquire forma, significado e identidade (Tonelli, 2016). Compreende-se, assim, que a Governança Pública, na busca de sua identidade, pode ser compreendida por meio dos diversos atores vinculados às suas respectivas redes, os quais são os responsáveis pelas construções dos fatos que a define. No caso específico desta tese, a análise é realizada a partir dos atores em comum no âmbito da Contabilidade (na geração e evidenciação da informação) e da Governança Pública (nas formas de *accountability* analisadas).

No intuito de estreitar as relações entre a Contabilidade e a Governança Pública,

sugere-se (após as discussões sobre evidenciação e comunicação contábil e *accountability*) o modelo conforme ilustrado na Figura 18.

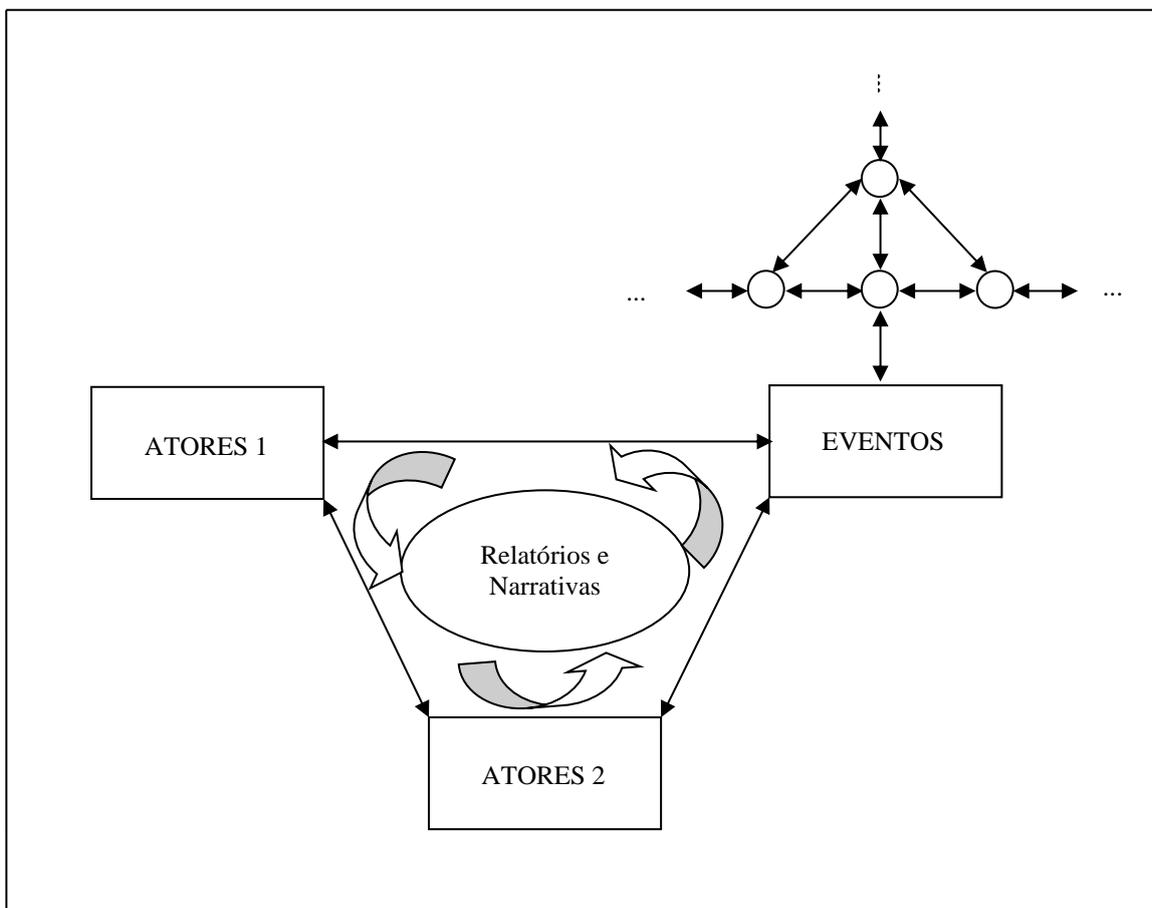
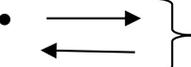
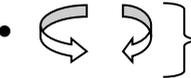
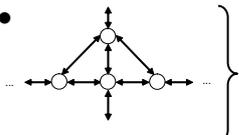


Figura 18 - Matriz da Comunicação Contábil no âmbito da Governança Pública, na perspectiva da Teoria Ator-Rede.

Fonte – Elaborado pelo autor (2023) com base em Bedford e Baladouni (1962).

Sendo:

- **ATORES 1:** Profissionais (contadores) e *Softwares*.
- **ATORES 2:** Cidadãos, Setores público e privado, órgãos normatizadores, outros.
- **RELATÓRIOS E NARRATIVAS:** Gerados(as) pelos atores 1 e transportados (as) pela rede.
- **EVENTOS:** Econômicos, Sociais, Culturais, Políticos e Éticos.
-  } Interações e associações entre atores na rede e entre redes.
-  } Abordagens linguísticas aplicadas à Contabilidade e as Características e Lógicas da Governança Pública.
-  } Interações com outras redes.

Este modelo tem por base a Matriz da Comunicação Contábil proposta por Bedford e Baladouni (1962), porém, atualizada e inserida no contexto da Governança Pública e sob a perspectiva da Teoria Ator-Rede. Os quatro elementos da Matriz da Comunicação Contábil são, nesta nova configuração, representados pelos: Atores 1; Atores 2; Relatórios e Narrativas; e Eventos Econômicos, Sociais, Culturais, Políticos e Éticos.

Os conceitos de Fidelidade e Significância, os quais relacionavam Contador com Usuário e Relatórios com Eventos Econômicos, respectivamente, são representados, na matriz proposta, pelas abordagens linguísticas aplicadas à Contabilidade (conforme descritas por Masztalerz, 2016) e pelas características e lógicas da Governança Pública (conforme descritas na seção 2.2 desta tese), relacionando, portanto, as duas áreas. Para representar estas relações, as setas que no modelo anterior sinalizavam uma direção unilateral, no presente modelo elas são bilaterais, na tentativa de ilustrar as diversas interações e associações entre atores na rede, na construção e transformação dos fatos.

Os Atores 1 representam os responsáveis pela Contabilidade, contemplando os profissionais (contadores, por exemplo), bem como, os *softwares* (incluindo os robôs no processo da escrituração, por exemplo). Os Atores 2 contemplam de um modo mais amplo os cidadãos, atores do setor privado e do setor público e os demais *stakeholders* envolvidos no processo (órgãos normatizadores, organizações internacionais, por exemplo).

Os Eventos Econômicos, Sociais, Culturais, Políticos e Éticos, os quais se encontram em constantes transformações, ilustram as diversas outras possibilidades de redes e atores das quais se relacionam com os Atores 1 e 2 na expectativa destes interpretarem, ou melhor, "traduzirem", tais eventos. Os Relatórios e Narrativas, por sua vez, representam as informações geradas, transformadas e transmitidas por meio da rede entre os atores, ou seja, representam o processo de evidenciação e comunicação das informações contábeis.

As setas bilaterais simbolizam que ao mesmo tempo em que os Atores influenciam, eles, também, sofrem influências uns dos outros, enquanto construtores e intérpretes dos fatos, conforme preconizado pela Teoria Ator-Rede. A construção e interpretação dos fatos pelos atores e a sua circulação na rede são impulsionadas a partir do entendimento das abordagens linguísticas aplicadas à Contabilidade, alinhadas aos anseios e características da Governança Pública e seus atores, refletidas nos relatórios e nas narrativas.

A compreensão das abordagens linguísticas possibilita visualizar a Contabilidade e seus atores na tentativa de descrever a realidade e comunicá-las aos destinatários, além da possibilidade de utilizar a Contabilidade na construção de significados e da própria realidade, integrando os membros de uma comunidade. Esta forma de visualizar a Contabilidade vai em direção ao contexto da Governança Pública e seus anseios (conforme descritos na seção 2.2).

O modelo apresentado na Figura 18 busca, portanto, articular e demonstrar estas relações entre ambas as áreas, de modo a instigar estudos que contemplem a Contabilidade em suas diversas abordagens, aprimorando o seu alcance e potencial, bem como, estudos sobre Governança Pública, que considere a Contabilidade e seus Atores como uma estratégia para melhor compreendê-la e para auxiliá-la na busca de sua identidade no campo teórico.

A Matriz da Comunicação Contábil, por sua vez, proposta nesta tese no âmbito da Governança Pública, a partir da perspectiva da Teoria Ator-Rede, aplicada às prestações de contas do PDDE, resulta na Figura 19.

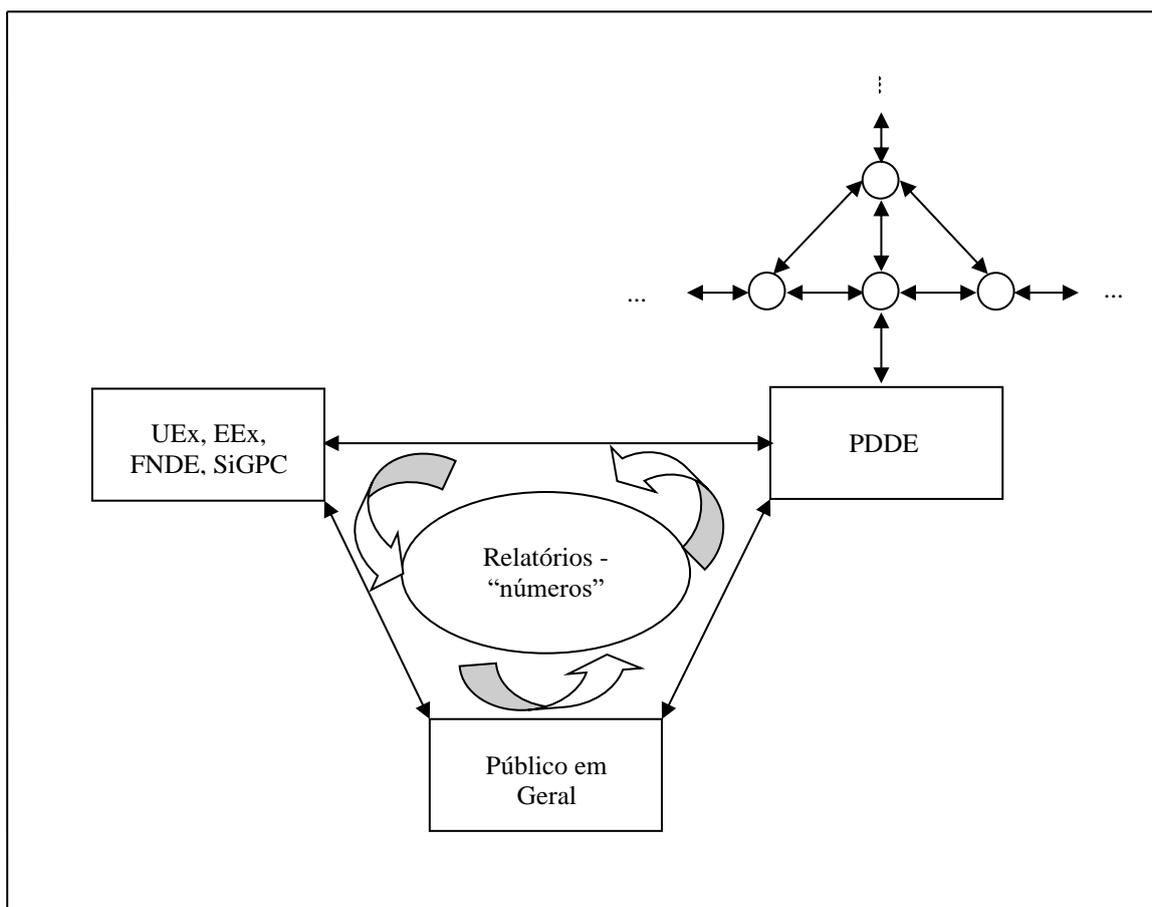


Figura 19 – Matriz da Comunicação Contábil aplicada às prestações de contas do PDDE, na perspectiva da Teoria Ator-Rede.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

A perspectiva da Teoria Ator-Rede possibilitou visualizar o processo de prestação de contas como um todo, sintetizando as principais discussões abordadas tanto na ótica do *disclosure* contábil quanto no contexto da *accountability*. A Matriz da Comunicação Contábil aplicada sobre o processo de prestação de contas do PDDE resultou nas seguintes associações:

- EVENTOS – relacionados à prestação de contas do PDDE;
- ATORES 1 – participantes diretos desta prestação de contas, dentre eles, os responsáveis (atores humanos) nas instâncias do FNDE, das Entidades Executoras e das Unidades Executoras. Além destes, faz parte desta categoria o Sistema de Gestão de Prestação de Contas (ator não humano);
- ATORES 2 – demais instituições públicas e privadas, bem como, o público de um modo geral;
- RELATÓRIOS e NARRATIVAS – os “relatórios”, de modo global, se restringem às informações numéricas (quantitativas) das prestações de contas do PDDE.

O FNDE libera os recursos diretamente para as escolas, onde se localizam as UEx, representantes da comunidade escolar e responsáveis por coletar e disponibilizar às EEx, as informações legais que lhes são exigidas. As EEx por sua vez, captam todas as informações das UEx do estado que elas fazem parte, e as sintetizam para o lançamento no SiGPC, o qual canaliza tais informações ao FNDE e ao público de modo geral (“Atores 2”), incluindo as instituições tais como o Ministério Público Federal, os órgãos de controle, dentre outros.

As interações dos Atores 1 com a prestação de contas do PDDE são diretas, uma vez que são os responsáveis por sua realização e disponibilização. Já as relações entre o grupo de Atores 1 com o de Atores 2 ocorre mediante relações já estabelecidas institucionalmente, como é o caso do Ministério Público Federal, ou quando há algum interesse que motive esta relação, por parte de algum ator. Estas interações são essenciais, conforme exposto por Latour (2000), para a construção dos fatos, os quais viabilizam as observações e análises. No caso do SiGPC (ator não humano), o mesmo limita as informações que serão compartilhadas, se restringindo àquelas exigidas pelas resoluções. Esta limitação é ainda maior quando se trata do SiGPC – Acesso ao Público.

Neste contexto, portanto, as prestações de contas do PDDE são tanto influenciadas pelos atores quanto exercem influências sobre eles, a partir das informações que tramitam pela rede, cujo entendimento, segundo Latour (2004), depende da captação destas informações. Além disso, o PDDE, enquanto um programa governamental, interage com

outros programas, os quais refletem um conjunto de políticas públicas, inseridas em um contexto político, econômico, social, cultural e ético. Assim, estes programas, dentre eles o do PDDE, sofrem influências deste contexto, como também, o influencia, seja por meio de sua operacionalização, seja pelos resultados decorrentes de suas intervenções, por exemplo.

A partir da análise do *disclosure* contábil do processo de prestação de contas do PDDE, conforme já analisado, foi possível melhor compreender a atuação destes atores (“Para Quem”), o tipo de informação vinculada na rede (“O Que”), o volume de informações (“Quanto”), os mecanismos que viabilizam a circulação destas informações na rede (“Como”) e a tempestividade destas informações (“Quando”). Estas análises, por sua vez, possibilitaram identificar a forma de *accountability* predominante no contexto do PDDE, ou seja, a *Accountability* Administrativa.

Assim, a utilização da Teoria Ator-Rede possibilitou observar a matriz de comunicação contábil do PDDE, destacando o papel desempenhado por cada ator e as influências das interações entre eles, bem como, viabilizou a articulação das discussões apresentadas nas seções anteriores, contemplando a prestação de contas enquanto um conjunto de ações articuladas.

Chama a atenção para a influência do ator não humano (SiGPC), uma vez que o sistema tem uma forte influência na determinação do “Para Quem”, do “O Que”, do “Quanto” e do “Quando”, acerca das informações das prestações de contas do PDDE. No percurso da rede, as informações vinculadas e interpretadas pelos atores ganham significados e relevância, fundamentando decisões e fornecendo *feedback* tanto para os atores envolvidos no contexto do PDDE, quanto no âmbito de outros programas governamentais.

Esta compreensão permite refletir acerca de algumas possibilidades para o aperfeiçoamento da *accountability* do PDDE, a partir da análise do *disclosure* contábil. Dentre estas possibilidades e considerando a prestação de contas orientada para todos, dada a utilização de recursos públicos, a reflexão do “Para Quem”, amplia o número de destinatários das informações vinculadas na rede, incentivando as interações, de uma forma mais próxima e constante, entre os “Atores 1” e “Atores 2”.

No entanto, para uma maior interação entre os atores é necessário que se reflita acerca dos tipos de informações que percorrem na rede (“O Que”), considerando a diversidade de interesses e demandas destes atores. O nível de importância para cada tipo de informação está sujeito a variações conforme o perfil de seu usuário, bem como, o

volume de informações percorridas na rede (“Quanto”). Desta forma, uma única informação quantitativa da prestação de contas do PDDE, por exemplo, pode atender plenamente a demanda de algum integrante do grupo de “Atores 1”, mas que não satisfaz a demanda e a compreensão dos que pertencem ao grupo “Atores 2”.

Neste sentido, os “relatórios” divulgados nas prestações de contas do PDDE podem fornecer informações que vão além das do tipo “numéricas”, conforme foi relatado pelos entrevistados e pelas consultas no SiGPC. Este tipo de informação é fundamental, mas para que haja um maior alcance no seu entendimento, torna-se necessário que outras informações sejam, também, compartilhadas, de modo a facilitar a sua compreensão e, assim, alcance o maior público possível. A exemplo deste complemento, cita-se um relatório descritivo, com a interpretação destes números e um resumo anual de como os recursos do PDDE foi utilizado nas escolas naquele ano, com as principais demandas atendidas.

Além do material descritivo, outra estratégia de comunicação seria o incentivo a utilização de imagens, vídeos, áudios, depoimentos dos beneficiários diretos dos recursos do PDDE, membros da comunidade escolar, por exemplo. Estas estratégias, consideradas “narrativas”, colaboram para o fortalecimento das interações dos atores na rede, tornando as informações mais atrativas e compreensíveis. Uma única imagem, por exemplo, pode traduzir um emaranhado de números.

Entretanto, a utilização destas estratégias de comunicação exige que se reflita acerca dos mecanismos pelos quais estas informações serão canalizadas na rede (“Como”). A viabilidade destes mecanismos se dá pelo aperfeiçoamento dos canais já existentes, como é o caso do SiGPC, e pela utilização dos benefícios resultantes dos avanços tecnológicos, potencializados no período pandêmico, o qual tornou corriqueiro a utilização, por exemplo, das redes sociais e das plataformas digitais de comunicação.

Além de possibilitar a vinculação de diferentes tipos de informações, a utilização destes recursos tecnológicos proporciona agilidade nas trocas de informações e o seu maior alcance e de modo tempestivo (“Quando”). No contexto das prestações de contas, esta tempestividade é essencial, considerando que existem os prazos legais a serem atendidos e o seu não cumprimento conduz ao não recebimento dos recursos do programa e, conseqüentemente, resulta no não atendimento dos objetivos do PDDE.

Uma ponderação a ser feita no contexto destas discussões é acerca das distintas realidades, caracterizadas pelos diferentes estados que, por sua vez, possuem escolas que devem ser consideradas segundo as peculiaridades do contexto em que estão inseridas. A

exemplo das escolas pertencentes as comunidades indígenas, ribeirinhas e quilombolas, cujo atores devem ser observados no “Para Quem”. O reconhecimento de fato destes atores implica em reflexões no “O Que”, “Quanto”, “Como” e “Quando”, para que a comunicação entre os atores se concretize e as prestações de contas cumpra o seu papel, viabilizando, assim, o desenvolvimento de outras formas de *accountability*.

Além de sintetizar as discussões acerca do *disclosure* contábil e as formas de *accountability* no contexto das prestações de contas do PDDE, a aplicação desta matriz de comunicação, neste contexto e sob a perspectiva da Teoria Ator-Rede, evidencia a importância em explorar a Contabilidade em suas diversas abordagens, conforme apresentadas por Masztalerz (2016): estrutural, funcional, semiótica e social.

A Contabilidade, enquanto mecanismo de comunicação, apresenta dentre suas atribuições, evidenciar as informações por ela reconhecidas e mensuradas. No caso em questão, estas informações referem-se àquelas relacionadas ao processo de prestação de contas do PDDE. Para que a Contabilidade atenda sua função básica, a de comunicação, conforme compreendido por Dias Filho (2013), estas informações devem alcançar a quem ela se destina, de forma compreensível e tempestiva.

Em se tratando de recursos públicos, como os advindos do Programa Dinheiro Direto da Escola, a sua prestação de contas se estende não apenas aos diretamente envolvidos, mas também, à sociedade de um modo geral, o que torna o cumprimento desta função de comunicação, ainda mais desafiadora. Portanto, defende-se a importância de se observar o *disclosure* contábil para o desenvolvimento da *accountability*, em suas diferentes formas, no contexto das prestações de contas do PDDE.

Compreende-se, assim, a Contabilidade enquanto linguagem (Messias & Walter, 2018) capaz não apenas de descrever aspectos numéricos da prestação de contas, mas de comunicar diferentes tipos de informações aos seus usuários diversos, de construir significados e de colaborar para aproximar Estado e sociedade, sendo este um dos anseios da governança pública. Para tanto, a comunicação contábil faz uso das tecnologias da informação tendo em vista atender às necessidades de seus usuários, estreitando os relacionamentos entre os atores atuantes na rede.

No âmbito deste debate, destacam-se as expectativas em torno do desenvolvimento da tecnologia da informação e comunicação (TIC) e quanto a utilização da internet e dos demais meios eletrônicos poderão expandir e aprofundar a democracia (Dahlberg & Siapera, 2007). Discute-se, então, acerca da governança eletrônica, a qual possibilita, a partir da utilização de tecnologias, novas possibilidades de interações entre

os diferentes atores, em um processo de coprodução de políticas e serviços públicos (Eriksson, Niitamo & Kulkki, 2005; Meijer, 2015).

Portanto, estas discussões então alinhadas às novas tendências da administração pública que, segundo Silva e Matos (2022), associa governança com o governo eletrônico na busca por aperfeiçoamento da gestão das organizações públicas. Segundo Gomes, Moreira e Silva Filho (2020), os portais eletrônicos dos órgãos da administração pública podem ser observados, em algumas experiências, como os principais instrumentos de comunicação entre governo e sociedade.

Assim, conforme exposto por Guimarães e Medeiros (2005), os avanços na área da informática, na utilização da internet, definiram novas estratégias de interação entre o Estado e a Sociedade, possibilitando novas estruturas de governança pública. Muitos países têm feito uso da governança digital em um esforço de envolver o cidadão na construção de um ambiente de serviços públicos direcionados para a simetria informacional (Misra e Das, 2014).

A governança digital exige:

[...] um conjunto de ações que engloba novos estilos de liderança, novas alternativas de debater e decidir estratégias, novas formas de acesso aos serviços, novas transações de negócios, novas formas de acesso à educação, novas maneiras de ouvir a comunidade e novas formas de organização e prestação de informação aos cidadãos. (Beuren, Moura & Kloepfel, 2013, p. 423).

Neste contexto, o governo faz uso das tecnologias da informação no intuito de colaborar com todos os atores na produção de políticas e serviços públicos (Meijer, 2015). Conforme Souza, Araújo, Araújo e Silva (2014), além da implantação de tecnologias, é necessário a existência de incentivos para que haja participação e interação entre os cidadãos, facilitando a comunicação entre os atores envolvidos.

A instituição pública necessita alcançar o cidadão comum por meio de um conjunto de ações interligadas aos meios de comunicação disponíveis (Kunsch, 2013). A Contabilidade, portanto, enquanto mecanismo de comunicação, contribui para o atendimento deste propósito, o de levar a informação ao maior número de atores possíveis, viabilizando a comunicação governamental. César, Barbosa e Reis (2013) definem, esta comunicação como sendo aquela gerada pelos governos para a sociedade, tendo em vista atingir, por meio das informações evidenciadas, a transparência, a *accountability* e a eficiência.

A implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público potencializa as

expectativas para uma melhoria neste processo de comunicação entre os atores. Xavier e Silva (2017), ao analisarem sua implantação, verificaram melhorias na qualidade da informação, a demanda por educação continuada por parte dos contadores, aos quais foram atribuídas maiores responsabilidades, além das necessidades de aperfeiçoamentos nos sistemas de Tecnologia da Informação, associadas às demandas por capacitações antecipadas dos atores envolvidos.

Nesta mesma direção, Santos e Peixe (2022), ao avaliarem a aplicabilidade da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público nos órgãos federais brasileiros, identificaram que o processo de implementação requer esforços por parte dos atores envolvidos, no sentido de superar barreiras que vão além dos departamentos de contabilidade. Portanto, demandam o envolvimento dos atores que atuam neste processo, tendo em vista os desafios relacionados às demandas por melhorias nos sistemas, nos procedimentos internos e na capacitação de pessoas.

Conforme foi descrito no contexto das prestações de contas do PDDE, algumas experiências se destacaram, dentre outros fatores, em decorrência da utilização dos recursos tecnológicos disponíveis, os quais facilitam a troca de informações entre os atores e do quadro de pessoal capacitado para atender às demandas de seus usuários. Ainda assim, estas experiências bem sucedidas, se deparam com limitações institucionais, legais e estruturais que dificultam a maior interação entre os atores.

Por outro lado, outras experiências relatadas revelaram um contexto que trouxeram, além destas limitações, a inacessibilidade a internet e suas consequências, as questões culturais de cada localidade, a carência de profissionais, a falta de capacitação, dentre outros aspectos que devem ser considerados ao se observar esta matriz de comunicação. Compreendendo cada realidade, as suas demandas e os recursos que se tem disponível, somado ao interesse por parte dos atores, é possível avançar para um ambiente de maior engajamento entre Estado e Sociedade.

5 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

No contexto das reformas administrativas, observa-se as diversas estratégias que são propostas no sentido de orientar as relações entre Estado e sociedade. O estreitamento desta relação é desafiador e se depara com os conflitos de interesses em um cenário caracterizado por suas diversidades culturais, sociais, políticas e econômicas. Uma etapa fundamental para se avançar frente a este desafio é estabelecer canais de comunicação entre os representantes do Estado e da sociedade.

A Contabilidade enquanto linguagem tem muito a contribuir neste processo de comunicação, desde que explorada em suas diversas abordagens e funções. A viabilização desta comunicação entre os atores envolvidos, por sua vez, oferece aos mesmos, possibilidades de atuarem no processo, seja como emissor, seja como receptor das mensagens. Esta participação dos atores é uma característica esperada no contexto da governança pública, cuja *accountability* está inserida.

Foi a partir destas reflexões que se propôs analisar a influência do *disclosure* contábil no processo de *accountability*, considerando o contexto das prestações de contas do Programa Dinheiro Direto na Escola. A prestação de contas, enquanto etapa da *accountability*, tem como condição a comunicação entre aqueles que fornece os recursos e os que irão utilizá-los, conforme se propõe o programa governamental em questão.

No caso do PDDE, especificamente, tem-se o FNDE e as secretarias estaduais de educação (EEx), na figura do Governo, e as Unidades Executoras (UEx), na representação da sociedade. As prestações de contas do PDDE, portanto, oferecem condições para que haja um relacionamento entre Governo e Sociedade. O argumento utilizado nesta tese é de que esta relação pode ser intensificada e aperfeiçoada (analisada a partir da identificação das formas de *accountability*), por meio de melhorias no *disclosure* contábil das prestações de contas.

A partir de entrevistas realizadas com gestores do FNDE e com representantes das secretarias estaduais de educação, responsáveis pelas prestações de contas do PDDE, constatou-se, por meio da análise das dimensões do *disclosure* contábil (“Para Quem”, “O Que”, “Quanto”, “Como”, “Quando”), a predominância da *Accountability* Administrativa. Em termos gerais, as prestações de contas do PDDE estão voltadas para o atendimento às obrigações legais, regulatórias e administrativas, com ênfase nos aspectos financeiros, no operacional do processo e na execução dos recursos.

Estas preocupações são legítimas e essenciais no contexto das prestações de

contas, no entanto, não são as únicas, tendo em vista a existência de uma gama de atores que podem interagir e participar deste processo, sob a perspectiva da governança pública. Ao analisar as dimensões do *disclosure* contábil, verifica-se a existência de lacunas nas prestações de contas, que podem ser preenchidas com respostas a tais dimensões, as quais envolvem, não apenas os atores diretos participantes deste processo, mas os órgãos profissionais, as representações políticas, os grupos sociais e os cidadãos de uma forma geral.

Por questões culturais, é necessário a realização de um trabalho, a longo prazo, com o objetivo de estimular a conscientização pessoal destes atores na importância de atuarem ativamente nas prestações de contas do PDDE ou de qualquer outra ação governamental que envolva a utilização de recursos públicos. Por outro lado, o processo de prestação de contas deve fornecer condições para a atuação dos mais diversos atores neste processo, possibilitando mecanismos de comunicação que viabilizem as trocas de informação entre os participantes.

Ainda que haja uma conscientização e o reconhecimento de que a prestação de contas é voltada para todos que tenham interesse nela (“Para Quem”), não é o suficiente para a caracterização da *accountability* democrática, por exemplo. Para que, de fato, esta ocorra é necessário que as demais dimensões sejam satisfeitas. Ou seja, uma vez identificado o “Para Quem”, deve-se atentar para o tipo (“O Que”) e o volume (“Quanto”) de informações que satisfaçam às demandas deste público, bem como, a utilização de mecanismos de comunicação (“Como”) que possam alcançá-lo, tempestivamente (“Quando”), segundo suas realidades e condições materiais, tecnológicas, culturais, intelectuais, dentre outras, que possam caracterizar o contexto que este público se insere.

Portanto, a observância destas dimensões foi essencial para a identificação da forma de *accountability* predominante. Para tanto, foi proposto e utilizado nesta tese, um modelo de análise para a caracterização do *disclosure* contábil e da ocorrência das formas de *accountability*. A *Accountability* Administrativa foi a única forma de *accountability* que satisfaz a todas as dimensões do *disclosure* contábil, evidenciando, assim, sua predominância no contexto analisado.

Considerando que o FNDE é quem estabelece as diretrizes para a realização das prestações de contas e que as EEx orientam as UEx com base nestas diretrizes, compreende-se que esta predominância parte desde a concepção de todo o processo, com a participação mínima ou sem a participação dos atores representantes da sociedade na determinação destas diretrizes.

O destaque para a *Accountability* Administrativa foi, também, fortalecido pela análise de conteúdo, com a utilização de técnicas, tais como a Classificação Hierárquica Descendente e a Análise de Similitude. Desta forma, os resultados sinalizaram de modo favorável para a hipótese defendida nesta tese, a de que o *disclosure* contábil pode ser compreendido como um mecanismo que contribui para a evidência das diversas formas de *accountability*. A melhor caracterização do *disclosure* contábil forneceu fortes evidências para se caracterizar a forma de *accountability* predominante no contexto das prestações de contas do PDDE. Portanto, conclui-se que o *disclosure* contábil exerce influência no desenvolvimento das diversas formas de *accountability*, a partir da observância de suas dimensões.

O modelo de análise aqui proposto, além de caracterizar a forma de *accountability* em evidência, possibilitou identificar lacunas na comunicação entre os atores envolvidos nas prestações de contas do PDDE, na gestão dos recursos financeiros oriundos do programa, na compreensão e atendimento às diferentes realidades existentes, bem como, no reconhecimento da importância destes recursos e os avanços já conquistados no processo de sua prestação de contas.

Estas foram algumas das contribuições diretas proporcionadas no contexto pesquisado. Os participantes das entrevistas, ao final de sua realização, relataram acerca da importância de se refletir sobre as questões apresentadas a eles e que a presente pesquisa representou um canal onde eles conseguiram expor o que tem funcionado e o que pode ser aperfeiçoado para o bom funcionamento do PDDE.

Considerando as diferentes realidades, representadas pelos diferentes estados e suas peculiaridades, foi possível identificar um potencial campo de estudo a ser explorado em cada uma delas, por meio de estudos de casos, por exemplo, que possibilite o aprofundamento de cada caso e dos aprendizados que cada uma destas experiências tem a oferecer.

Além destas contribuições diretas relacionadas à prestação de contas do PDDE em si, de caráter mais prático, esta pesquisa, no campo teórico, possibilitou a aproximação de duas áreas do conhecimento: a Contabilidade e a Governança Pública. A proposta metodológica aqui apresentada, por meio do modelo de análise sugerido, articula discussões ao nível do *disclosure* e da comunicação contábil com aquelas voltadas para a *accountability* e suas formas.

A utilização da Teoria Ator-Rede permitiu demonstrar esta articulação e sua relevância para o desenvolvimento de ambas as áreas, bem como, a importância da

atuação e interação dos atores na geração e no compartilhamento das informações decorrentes da prestação de contas. Foi possível, assim, visualizar esse processo de forma dinâmica, destacando, dentre outros aspectos, a comunicação entre os atores e os seus avanços e desafios no decorrer do tempo. Este entendimento é fundamental para a identificação de lacunas, como também, na implementação de novas estratégias com o objetivo de aperfeiçoar o processo.

As discussões despertam para a necessidade de melhorias no *disclosure* contábil com a expectativa de fomentar os fluxos informacionais no decorrer das prestações de contas, contribuindo, assim, para o desenvolvimento da *accountability* em suas diferentes formas. Trata-se, portanto, de um cenário propício para o desenvolvimento da governança democrática, desde que haja a participação efetiva dos atores envolvidos.

Neste sentido, destaca-se a importância da atuação de cada ator na rede para que a mesma se fortaleça, a partir das interações entre eles. A exemplo de algumas destas atuações, apresenta-se: o FNDE, em estabelecer mecanismos que viabilizem estas interações, com o devido suporte administrativo, operacional e normativo. Além de melhorias no próprio SiGPC, ou, se for o caso, outros sistemas podem ser propostos no intuito de facilitar as trocas de informações entre os atores na rede; as Entidades Executoras, no fomento destes mecanismos junto às Unidades Executoras; e as UEx, por sua vez, propagando os mesmos junto à comunidade escolar.

Os recursos tecnológicos facilitam a proposição destes mecanismos, os quais estarão alinhados ao contexto da transformação digital do setor público (Governo Digital). Este é um ambiente favorável para que os atores diversos possam manifestar suas demandas, bem como, conduzir a formulação de potenciais soluções, para elas, a partir da formulação de políticas públicas. Uma vez dada esta participação, pressupõe o compartilhamento das informações de forma tempestiva a todos os atores, de modo a permitir a atuação destes, não apenas na formulação destas ações governamentais, mas também, no seu monitoramento e na sua avaliação, em um processo coparticipativo.

A Contabilidade, quando explorada em suas diversas abordagens, tem muito a contribuir para o atendimento das demandas apresentadas no campo da Governança Pública, especialmente, no que se refere às relações Estado e Sociedade. Enquanto pesquisador, atuante em ambas as áreas, a inquietação é justamente o desenvolvimento de pesquisas que limitam as discussões nas “paredes” de suas próprias áreas.

Esta inquietação foi uma das motivações para o desenvolvimento desta tese que, por sua vez, resultou na satisfação pessoal do autor, por todas as experiências e

aprendizados que foram sendo adquiridos ao longo do seu desenvolvimento. Para o mesmo, o desenvolvimento de uma pesquisa qualitativa, no campo da Contabilidade, foi desafiador, frente a sua formação e trajetória acadêmica, de caráter puramente positivista. A realização desta pesquisa contribuiu, assim, para quebrar outras “paredes” que limitavam o campo de visão para o desenvolvimento de novos estudos. Portanto, novos horizontes foram abertos, ampliando as possibilidades e apresentando novos desafios.

REFERÊNCIAS

- Adrião, T., & Peroni, V. (2007). Implicações do Programa Dinheiro Direto na Escola para a gestão da escola pública. *Educação & Sociedade*, 28(98), 253–267. DOI: 10.1590/S0101-73302007000100013.
- Alcadipani, R., & Tureta, C. (2009). Teoria Ator-Rede e análise organizacional: contribuições e possibilidades de pesquisa no Brasil. *Organizações & Sociedade*, 16 (51), pp. 647-664. DOI: 10.1590/S1984-92302009000400003.
- Armstrong, E. (2005). Integrity, transparency and accountability in public administration: Recent trends, regional and international developments and emerging issues. *Economic & Social Affairs*. Disponível em: < <https://www.insightsonindia.com/wp-content/uploads/2013/09/integrity-transparency-un.pdf>>. Acesso 27 nov. 2020.
- Athayde, F. R. (2002). *A Evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia GO* (Dissertação de Mestrado). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPE/UFPE/UFPE, Brasília, DF, Brasil.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Barros, C. P., Boubaker, S., & Hamrouni, A. (2013). Corporate governance and voluntary disclosure in France. *Journal of Applied Business Research*, 29(2), 561–578.
- Bauer, M. W., & Gaskell, G. (orgs.). (2015). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Petrópolis: Vozes.
- Bedford, N. M., & Baladouni, V. (1962). A Communication Theory Approach to Accounting. *Accounting Review*, 650-659.
- Bertomeu, J., & Magee, R. P. (2015). Mandatory disclosure and asymmetry in financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 59(2–3), 284–299.
- Beuren, I. M., & Angonese, R. (2015). Instrumentos para determinação do índice de evidenciação de informações contábeis. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 8(1), 120–144.
- Beuren, I. M., Moura, G. D. De, & Kloeppe, N. R. (2013). Práticas de governança eletrônica e eficiência na utilização das receitas: uma análise nos estados brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 421-441.
- Bezerra, R. O., Borges, L. J., & Valmorbidia, S. M. I. (2012). Análise das prestações de contas na internet da Universidade do Estado de Santa Catarina. *Revista Gestão Universitária Na América Latina - GUAL*, 5(1), 66–82. DOI: 10.5007/1983-4535.
- Bilhim, J. A. de F. (2017). Nova governação pública e meritocracia. *Sociologia, Problemas e Práticas*, 84, 9–25.
- Bobbio, N., & Nogueira, M. A. (1986). *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Rio de Janeiro: Paz e Terra.

- Bohman, J. (1996). *Public Deliberation: pluralism, complexity, and democracy*. Massachusetts: Mit Press.
- Botosan, C. A. (1997). Disclosure Level and the Cost of Equity Capital. *The Accounting Review*, 72(3), 323–349.
- Bovens, M. (2005). Public Accountability. In E. Ferlie, L. Lynn JR, & C. Pollit (Eds.), *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: University Press, pp. 182–208.
- Bovens, M., Curtin, D., & Hart, P. (2010). *The Real World of EU Accountability: What deficit?* New York: Oxford University Press Inc.
- Bovens, M., Goodin, R. E. & Schillemans, T. (2014). *The Oxford Handbook of Public Accountability – Google Play* (First). New York: Oxford University.
- Brasil. (2016). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas.
- Brasil. Ministério da Educação. (2009). *Manual de Orientação para constituição de unidades executoras*. Brasília, DF.
- Bruta, B. O., Teixeira, M. A. C., & Schurgelies, V. (2018). Accountability nos Atos da Administração Pública Federal Brasileira. *Pretexto*, 19(4), 46-62.
- Burrell G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: elements of the sociology of corporate life*. Heinemann Educational, London.
- Busuioc, E. M. (2010). *The Accountability of European Agencies: Legal Provisions and Ongoing Practices*. Delft: Eburon.
- CFC. Conselho Federal De Contabilidade. (2016). *Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016*. Brasília: CFC.
- Camargo, B. V. (2005). ALCESTE: Um programa informático de análise quantitativa de dados textuais. In A. S. P. Moreira, B. V. Camargo, J. C. Jesuíno, & S. M. Nóbrega (Eds.), *Perspectivas teórico-metodológicas em representações sociais*. João Pessoa, PB: Editora da Universidade Federal da Paraíba, pp. 511-539.
- Camargo, B. V., & Justo, A. M. (2013). IRaMuTeQ: Um Software Gratuito para Análise de Dados Textuais. *Temas em Psicologia*, 21(2), 513-518. DOI: 10.9788/TP2013.2-16.
- Campelo, K. S. (2007). *Características qualitativas da informação contábil: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPE/UFPE/UFPE/UFPE, Recife, PE, Brasil.
- Castro, M. C. C. S. et al. (2019). Índice de Disclosure dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor

- Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 10 (2).
- Cavalcante, M. C. N., & De Luca, M. M. M. (2013). Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 7(1), 73–90. DOI: 10.17524/repec.v7i1.138
- Cavalcanti, M. F. R., & Alcadipani, R. (2013). Organizações como processos e Teoria Ator-Rede: a contribuição de John Law para os estudos organizacionais. *Caderno EBAPE.BR*, 11(4), 556- 556.
- Cendón, A. B. (2000). Accountability and Public Administration: Concepts, dimension, developments. In.: Kelly, Michael (Ed.), *Openness and Transparency in Governance: Challenges and Opportunities*, Bratislava, Slovakia: NISPAcee, pp. 22-61.
- Cezar, L. B., Barbosa, T. R., & Reis, M. C. (2013). Panorama da produção científica nacional sobre comunicação governamental: Alicerce teórico para a construção de novas pesquisas. *Administração Pública e Gestão Social*, 5(3), 126-133.
- CGU. Controladoria-Geral da União. (2019). *Relatório nº 201902278 – Avaliação da Execução de Programa de Governo – Programa Dinheiro Direto na Escola*. Disponível em: < <https://auditoria.cgu.gov.br/download/13186.pdf>. >. Acesso em Jan 2023.
- Chambers, R. J. (1966). *Accounting, evaluation and economic behavior*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Chindarkar, N., Howlett, M., & Ramesh, M. (2017). Introduction to the special issue: “conceptualizing effective social policy design: design spaces and capacity challenges”. *Public Administration and Development*, 37(1), 3-14.
- Considine, M. (2002). The end of the line? Accountable governance in the age of networks, partnerships, and joined-up services. *Governance*, 15(1), 21–40. DOI: 10.1111/1468-0491.00178.
- Cruz, C. F. Da, & Ferreira, A. C. De S. (2008). Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. *Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ*, 13(2). DOI: 10.12979/rcmccuerj. v13i2.5543.
- Cunha, V. L. M., & Mendes, S. M. D. (2017). Financial Determinants of Corporate Governance Disclosure: Portuguese Evidence. *Athens Journal of Business & Economics*, 3(1), 21–36.
- Dahlberg, L., & Siapera, E. (Eds.). (2007). *Radical democracy and the internet: interrogating theory and practice*. New York: Palgrave Macmillan.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., Santos, S. C. Dos, & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Revista Economia e Gestão*, 5(11), 56-76.
- David, M. V., Sanábio, M. T., & Fabri, D. M. (2020). Responsabilização na gestão

escolar: uma análise à luz das Teorias de Governança. *Pesquisa E Debate Em Educação*, 2(2), 141–156.

Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017. (2017). Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decree/D9203.htm>. Acesso em 24 nov. 2020.

De Luna Freire, L. (2006). Seguindo Bruno Latour: notas para uma antropologia simétrica. *Comum*, 11(26), 46-65.

Dias Filho, J. M. (2013). A Contabilidade e a Ordem Social: uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. *Revista FAE*, 16(1), 6-17.

Dias Filho, J. M., & Nakagawa, M. (2012). Reflexões sobre a dimensão semiótica da análise de balanços: uma contribuição à otimização de decisões de crédito. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(1), 33-47.

Dias, J. C. R., & Vasconcelos, M. T. de C. (2015). As Características Qualitativas da Informação Contábil no Desenvolvimento do Controle Social: Uma Análise da Percepção dos Conselheiros Municipais do Recife sobre a Utilidade das Informações Contábeis. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 26(2), 14–40.

Dias, R. C., & Gomes, M. A. S. (2021). Do Governo Eletrônico à Governança Digital: Modelos e Estratégias de Governo Transformacional. *Ciências e Políticas Públicas*, 7(1), 93-117.

Dubnick, M. J. (2005). Accountability and the Promise of Performance: In Search of the Mechanisms. *Public Performance and Management Review*, 28(3), 376–417.

Dubnick, M. J., & Justice, J. B. (2004). *Accounting for Accountability*. Paper read at American Political Science Association. Chicago, IL.

Dye, R. A. (2001). An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 2(1-3), 181-235.

Eriksson, M., Niitamo, V., & Kulkki, S. (2005). State-of-the-art in utilizing living labs approach to user-centric ICT innovation – a European approach. *Technology*, 1(13), 1-13.

Fabre, V. V. (2017). Disclosure Obrigatório para Portais de Transparência Pública: Um Instrumento de Pesquisa. *Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo*, 2(2), 218-236.

Faustino, M. dos S. C., Oliveira, A. M. de, & Silva, J. F. da. (2022). A Contabilidade e a Prestação de Contas em Organizações do Terceiro Setor. *Revista Controladoria e Gestão*, 3(2), 756-774.

Félix, C. L., & Silva, L. M. Da. (2009). Regime Próprio de Previdência e Assistência Social: uma análise do grau de conhecimento que o servidor público do Município do Rio de Janeiro detém em relação às informações gerenciais do regime previdenciário municipal. *Pensar Contábil*, 11(44).

- Fernandes, W. de A. (2019). *Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas do Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, DF, Brasil.
- Frederickson, H. G., Smith, K. B., Larimer, C., & Licari, M. J. (2012). *The public administration theory primer*. Routledge.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2013). *Guias e Resoluções*. Disponível em: <<https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas/pdde/manuais-e-orientacoes-pdde>>. Acesso em: jan 2023.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2018). *Monitore o PDDE*. Disponível em: <<https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas/pdde/monitore-o-pdde>>. Acesso em: jan 2023.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2020a). *Programa Dinheiro Direto na Escola: Apresentação*. Ministério da Educação. Disponível em: <<https://www.fnde.gov.br/index.php/programas/pdde/sobre-o-plano-ou-programa/sobre-o-pdde>> Acesso em: 03 ago. 2020.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2020b). *Programa Dinheiro Direto na Escola: Sistemas*. Ministério da Educação. Disponível em: <<https://www.fnde.gov.br/index.php/programas/pdde/area-para-gestores/sistemaspdde>>. Acesso em: jun. 2020.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2021). *Sistemas: PDDEWeb, PDDE INFO – Consulta Escola, SIGPC Acesso Público*. Disponível em: <<https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas/pdde/sistemas>>. Acesso em: jan 2023.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2021a). *Programa Dinheiro Direto na Escola: Sobre prestação de contas*. Ministério da Educação. Disponível em: <<https://www.fnde.gov.br/index.php/programas/pdde/perguntas-frequentes/item/10736-pf-sobre-presta%C3%A7%C3%A3o-de-contas>>. Acesso em: mai. 2021.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2021b). *Relatório de Gestão: Estrutura*. Disponível em: <<https://sites.google.com/view/relatriodegestao/apresenta%C3%A7%C3%A3o/estrutura>>. Acesso em: jun. 2021.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2021c). *Resolução nº 15, de 16 de setembro de 2021*. Disponível em: <<https://www.fnde.gov.br/index.php/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/item/14211-resolu%C3%A7%C3%A3o-n%C2%BA-15,-de-16-de-setembro-de-2021>>. Acesso em: nov.2021.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2021d). *PDDE: Programa Dinheiro Direto da Escola*. Recuperado de: <<https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas/pdde>>. Acesso em: 25 nov. 2021.

- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2022). *Emprego dos Recursos*. Disponível em: <<https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas/pdde/emprego-dos-recursos>>. Acesso em: jan 2023.
- FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2023). *Programa Dinheiro Direto na Escola: Liberação de recursos*. Ministério da Educação. Disponível em:<<https://www.fnde.gov.br/sigefweb/index.php/liberacoes>>. Acesso em: jan. 2023.
- Gallon, A. V. et al. (2011). A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 16(1), 79-96.
- Gasparetto, V. (2004). O Papel da Contabilidade no Provimento de Informações para a Avaliação do Desempenho Empresarial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(2), pp. 109-122.
- Gomes, D. F. R., Moreira, M. F., & Silva Filho, E. P. da. (2020). Participação cidadã: o gap da governança digital nas autarquias e fundações da educação no Brasil. *Organização & Sociedade*, 27(94), 431-458.
- Goulart, A. M. C. (2003). *Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Guimaraes, T. De A., & Medeiros, P. H. R. (2005). A relação entre governo eletrônico e governança eletrônica no governo federal brasileiro. *Caderno EBAPE.BR*, 3(4), 01-18.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas.
- Hermalin, B. E., & Weisbach, M. S. (2012). Information disclosure and corporate governance. *The Journal of Finance*, 47(1), 195–233.
- Ho, S. S. M., & Wong, K. S. (2001). A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(2), 139–156.
- Hood, C., & Jackson, M. W. (1991). *Administrative argument*. Aldershot, Hants, England; Brookfield, Vt., USA: Dartmouth Pub.
- Hopper T., & Powell, A. (1985). Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of Its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
- IFAC. (2012). *Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards*. IFAC Policy Position 4. Disponível em:<[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy %20Position%20Paper%204%20For%20Issue.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%204%20For%20Issue.pdf)>. Acesso em: 19 out. 2020.

- Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota: American Accounting Association.
- Iudícibus, S. de. (2015). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. de, & Marion, J. C. (2000). *Introdução à teoria da Contabilidade*. 2ª ed., São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. de, Martins, E., & Carvalho, L. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 38, 7-19.
- Júnior Xavier, A. E., Paulo, E., & Silva, J. D. G. Da.. (2014). Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. *Registro Contábil*, 5(1), 1–19.
- Kachkova, O. E., Vakhrushina, M. A., Demina, I. D., Krishtaleva, T. I., Sidorova, M. I., Dombrovskaya, E. N., & Klepikova, L. V. (2018). Developing the accounting concept in the public sector. *European Research Studies Journal*, 21(1), 636–649.
- Keohane, R. O. (2002). *Global governance and democratic accountability*. Unpublished paper from the Miliband Lectures, London School of Economics, Spring.
- Kettl, Donald F. (2005). *The global public management revolution*. 2. ed. Washington, DC: Brookings Institution Press.
- Kissler, L., & Heidemann, F. G. (2006). Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, 40(3), 479–499. DOI: 10.1590/S0034-76122006000300008.
- Kunsch, M. M. (2013). Comunicação pública: Direitos de cidadania, fundamentos e práticas. In: H. Matos, Org., *Comunicação Pública interlocuções, interlocutores e perspectivas*. São Paulo: Escola de Comunicação e Artes, Universidade de São Paulo.
- Latour, B. (2000). *Ciência em ação: como seguir cientistas e engenheiros sociedade afora*. São Paulo: Ed. Unesp.
- Latour, B.. (2004). *Políticas da natureza: como fazer ciência na democracia*. Bauru, SP: Edusc.
- Law, John. (1992). Notes on the Theory of Actor-Network: Ordering, Strategy and Heterogeneity. *Systems Practice*, 5(4) (Tradução de Fernando Manso).
- Lei n. 101, de 04 de maio de 2000*. (2000). Dispõe sobre normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei n. 11.947, de 16 de junho de 2009*. (2009). Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11947.htm.

- Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011.* (2011). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm
- Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013.* (2013). Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm
- Lei n.13.303, de 30 de junho de 2016.* (2016). Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm
- Lima, M. F., Oliveira, M. S. de, & Guardacheski, A. P. (2016). Avanços e Desafios no Processo de Implementação do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) e o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE). *RPGE– Revista on Line de Política e Gestão Educacional*, 20(2), 301–321. DOI: 10.22633/rpge.v20.n2.9465.
- Lopes, J. E. De M., Ribeiro, R. B., & Cavalcante, P. R. N.. (2009). A informação contábil à luz da teoria da comunicação. *Revista Ambiente Contábil*, 1(2), 22-37.
- Luke, B. (2010). Examining accountability dimensions in state-owned enterprises. *Financial Accountability & Management*, 26(2), 134-162.
- Mafassoli, A. da S. (2017). *Programa Dinheiro Direto na Escola: (Re)formulações e implicações na gestão escolar e financeira da educação básica (1995 – 2015)* (Tese de Doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Majone, G. (1998). Europe’s “democratic deficit”: the question of standards. *European Law Journal*, 4(1), 5-28.
- Marinheiro, E. de L., & Ruiz, M. J. F. (2017). Percurso Político e Histórico do Programa Dinheiro Direto na Escola e a Parceria Público-Privada na Gestão Escolar. *Revista HISTEDBR On-Line*, 17(71), 274–289. DOI: 10.20396/rho.v17i71.8643987.
- Martins, I. C. S., Lima, V. M. R., Amaral-Rosa, M. P., Moreira, L., & Ramos, M. G. (2020). Handcrafted and Software-Assisted Procedures for Discursive Textual Analysis: Analytical Convergences or Divergences? In Costa, A. Reis, L. Moreira, A. (Eds). *Computer Supported Qualitative Research*. WCQR 2019. Advances in Intelligent Systems and Computing, vol. 1068. Springer, Cham. pp. 189-205.
- Masztalerz, M.. (2016). Why Narratives in Accounting? *Quantitative Methods in Accounting and Finance*, 423, 99–107.
- Matias-Pereira, J. (2010). *Curso de Administração Pública: Foco nas Instituições e Ações Governamentais*. 3 ed. São Paulo: Atlas.

- Matias-Pereira, J. (2010). *Governança no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Medeiros, A. C. de O., Alves, F. J. dos S., & Duque, A. P. O. (2016). Evidenciação do Controle Social nas Prestações de Contas do Programa Dinheiro Direto na Escola no Município do Rio de Janeiro. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11(3), 80–100. DOI: 10.21446/scg_ufrj.v11i3.13389.
- Meijer, A. (2015). E-governance innovation: barriers and strategies. *Government Information Quarterly*, 32(2), 198–206.
- Merton, R. K. (1949). *Social theory and social structure: toward the codification of theory and research*. Glencoe: Free Press.
- Messias, D., & Walter, S. A. (2018). O Processo de Comunicação Contábil no Setor Público: Percepção dos Contadores sobre Universidades Federais. *Revista Ambiente Contábil*, 10(1), 37-53.
- Miguel, L. F. (2005). Accountability impasses: dilemmas and alternatives of political representation. *Revista de Sociologia e Política*, 25, 25-38. DOI: 10.1590/S0104-44782005000200004.
- Miranda, L. C. *et al.* (2008). Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *BBR-Brazilian Business Review*, 5(3).
- Misra, H., & Das, U. (2014). Role of Connectivity in Citizen Centered E- Governance in Myanmar: Learning from Indian Experience. In: Proceeding EGOSE '14 Proceedings of the 2014 *Conference on Electronic Governance and Open Society: Challenges in Eurasia*, pp. 121-126. DOI:10.1145/2729104.2729131.
- Montenegro, L. M., & Bulgacov, S. (2015). Governança e estratégia de cursos de graduação em administração na perspectiva da Teoria Ator-Rede. *Revista de Administração Contemporânea*, 19(2), 212-231.
- Moonitz, M. (1961). Accounting Research Study nº 1. *The Basic Postulates of Accounting*. New York: AICPA.
- Moreira, A. M. de A. (2012). Gestão Financeira Descentralizada: Uma Análise Do Programa Dinheiro Direto Na Escola. *Fineduca. Revista de Financiamento Da Educação*, 2(1), 1–14.
- Moreno, E., Crisp, B. F., & Shugart, M. S. (2003). The Accountability Deficit in Latin America. In S. Mainwaring & C. Welma (Eds.), *Democratic Accountability in Latin America*. Oxford University Press.
- Most, K. S. (1982). *Accounting theory*. 2. ed. Columbus, Ohio: Grid Publishing, Inc..
- Mota, A. C. Y. H. de A. (2006). *Accountability no Brasil: os Cidadãos e seus Meios Institucionais de Controle dos Representantes* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Nepomuceno, V., & Rech, I. J. (2020). O Contador e suas Controversas Relações com o

Capitalismo e a Sociedade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(3), 48-64. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.29769.

- Niyama, J. K. (1989). *Contribuição à Avaliação do Nível de Qualidade da Evidenciação Contábil das Empresas Pertencentes ao Sistema Financeiro da Habitação - SFH* (Tese de doutorado). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (2018). *Peer Review OCDE Skills: revisão do governo digital do Brasil rumo à transformação digital do setor público – conclusões preliminares*. Escola Nacional de Administração Pública (Enap). Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3627>>. Acesso em: 10 mar. 2023.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, s/v(44), 27–54. DOI: 10.1590/S0102-64451998000200003.
- Oliveira, A. G. De, & Pisa, B. J. (2015). IGovP: índice de avaliação da governança pública - instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. *Revista de Administração Pública*, 49(5), 1263–1290. DOI: 10.1590/0034-7612136179.
- Oliveira, L. C. F. *et al.* (2018). Análise da Compreensibilidade dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 5(2), 16-32.
- Oliveira, L. F. B. de. (2017). *O Impacto de ações do Programa Dinheiro Direto na Escola em indicadores educacionais* (Tese de Doutorado). Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil
- Oliver, B. L. (1974). The semantic differential: a device for measuring the interprofessional communication of selected accounting concepts. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 299-316.
- Olsen, J. P. (2018). *Accountability democrática , ordem política e mudança: Explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia*. Johan P. Olsen; tradução, Eliane Rio Branco. Brasília: Enap.
- Osborne, D. (2006). *The New Public Governance? Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*. Londres: Routledge e Francis Group.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Peci, A., Pieranti, O. P., & Rodrigues, S. (2008). Governança e New Public Management: convergências e contradições no contexto brasileiro. *Organizações & Sociedade*, 15(46), 39–55.
- Pereira, C. C., Fragoso, A. R., & Ribeiro Filho, J. F. (2005). Comunicação em Contabilidade: estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (156), 50-

69.

- Peters, B. G. (2020). Policy design and its relevance for practice in public administration. In: De Vries, Michiel S.; Nemeč, Juraj; Junjan, Veronika (ed.). *The choice-architecture behind policy design: from policy design to policy practice in the European integration context*. Bratislava: NISPAcee. pp. 35-46.
- Pierre, J., & Peters, B. G. (2000). *Governance, politics and the state*. New York: St. Martin's Press.
- Platt Neto, O. A., Cruz, F., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2007). Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(1), 75-94.
- Power, M. (1999). *The audit society – rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Przeworski, A., Stokes, S. C., & Manin, B. (Org.). (1999). Elections and Representation. In *Democracy, Accountability, and Representation*. New York: Cambridge University Press.
- Quintão, C. M. P., & Carneiro, R. (2015). A tomada de contas especial como instrumento de controle e responsabilização. *Revista de Administração Pública*, 49(2), 473–491. DOI: 10.1590/0034-7612127943.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L.V. (1998). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Tradução: Marques, J. M., Mendes, M. A., & Carvalho, M.. Lisboa: Gradiva.
- Rhodes, R. A. W. (1997). *Understanding Governance*. Buckingham: Open University Press.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed. (1995). *The linguistic shaping of accounting*. London: Quorum Books.
- Ribeiro Dias, J. C., & Vasconcelos, M. T. de C. (2015). As Características Qualitativas da Informação Contábil no Desenvolvimento do Controle Social: uma Análise da Percepção dos Conselheiros Municipais do Recife sobre a Utilidade das Informações Contábeis. *Contabilidade Vista & Revista*, 26(2), 35-40.
- Ribeiro, L. M. de P., Pereira, J. R., & Benedicto, G. C. de. (2013). The role of accounting in public governance process. *African Journal of Business Management*, 7(29), 2905–2915.
- Rocha, A. C. (2011). Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 82–97.
- Romzek, B., & Dubnick, M. (1987). Accountability in the public sector: Lessons from the challenger tragedy. *Public Administration Review*, 47(3), 227–238.
- Rubio D. M., Berg-Weger M., Tebb S. S., Lee E. S., & Rauch S. (2003). Objectifying content validity: Conducting a content validity study in social work research. *Social Work Research*, 27(2), 94-104.

- Salotti, B. M., & Yamamoto, M. M. (2005). Ensaio Sobre a Teoria da Divulgação. *BBR -Brazilian Business Review*, 2(1), 53–70.
- Samaha, K., Dahawy, K., Hussainey, K., & Stapleton, P. (2012). The extent of corporate governance disclosure and its determinants in a developing market: The case of Egypt. *Advances in Accounting*, 28(1), 168–178.
- Santiago, J. S., Fernandes, J. L. T., & Gonçalves, R. de S. (2014). Contabilidade Social Corporativa. In J. K. Niyama (Ed.), *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Santos, M. L. S. (2008). Voto, (des) informação e democracia: déficit de accountability e baixa responsividade no município do Recife. *Revista Política Hoje*, 17(1), 41–64.
- Santos, M. R. dos, & Peixe, B. C. S. (2022). Implementação da Nova Contabilidade Pública na Administração Pública Federal – sob a ótica da avaliação dos relatórios de gestão dos anos de 2018 até 2020. *Research, Society and Development*, 11(7), 1-17. DOI: <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v11i7.29569>.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347-69.
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing Accountability. In A. Schedler, L. Diamond, & M. F. Plattner (Eds.), *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers.
- Schommer, P. C., Rocha, A. C., Spaniol, E. L., Dahmer, J., & Sousa, A. D. (2015). Accountability and coproduction of information and control: social observatories and their relationship with government agencies. *Revista de Administração Pública*, 49(6), 1375-1400.
- Silva, N. S. G.; Matos, G. B. Da C. (2022). A governança eletrônica: análise de uma instituição federal da região norte. *Brazilian Journals of Business*, 4(1), 29-46.
- Simon, Herbert A. (1947). *Administrative behavior: a study of decision-making processes in administrative organization*. New York: Macmillan.
- Sinclair, A. (1995). The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 219–237. DOI: 10.1016/0361-3682(93)E0003-Y.
- Skelcher, C. (2005). The public governance of collaborative spaces. *Public Administration*, 83, 573-596.
- Smulovitz, C., & Peruzzotti, E. (2000). Societal Accountability in Latin America. *Journal of Democracy*, 11(4), 147–158. DOI: 10.1353/jod.2000.0087.
- Sousa, Y. S. O., Gondim, S. M. G., Carias, I. A., Batista, J. S., Machado, K. C. M. De. (2020). O uso do *software* Iramuteq na análise de dados de entrevistas. *Pesquisas e Práticas Psicossociais*, 15(2), 1-19.
- Souza, F. J. V., Araujo, A. O., Araújo, F. R., & Silva, M. C. (2014). Análise das práticas

- de governança eletrônica dos municípios mais populosos do Brasil: um estudo baseado no Modelo de Mello (2009). *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 4(3), 62-77. Doi: 10.18696/reunir.v4i3.199.
- Souza Silva, A. O. de, Cunha e Silva, S. L. da, Silva, D. C. da, Barzano, M. A. L., & Santos, S. O. (2019). Programa Dinheiro Direto na Escola - escolas sustentáveis, em um município do Estado da Bahia: contribuições, desafios e perspectivas. *Desenvolvimento e Meio Ambiente*, 52(s/n), 302-324. DOI: 10.5380/dma.v52i0.65986.
- Stefanescu, C.A. (2011). Do corporate governance “actors” features affect banks’ value? – Evidence from Romania”, 7th International Strategic Management Conference, Procedia Social and Behavioral Sciences, 24, 1311-1321.
- Stefănescu, C. A., Oprișor, T., & Sîntejudeanu, M. A. (2016). An Original Assessment Tool for Transparency in the Public Sector Based on the Integrated Reporting Approach. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 542-564.
- Stephen, P. O. (2006). The New Public Governance? *Public Management Review*, 8, 377-387.
- TCU. Tribunal de Contas da União. (2016). *Auditoria para Avaliação da Aplicação de Recursos do PDDE e do Par-Infraestrutura*. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-para-avaliacao-da-aplicacao-de-recursos-do-pdde-e-do-par-infraestrutura.htm>>. Acesso em 24 jan. 2023.
- TCU. Tribunal de Contas da União. (2020). *Decisões do TCU Referentes a Programas de Educação*. Disponível em: <[tcu-cidades_educacao_folder_programas_suplementares.pdf](#)>. Acesso em: jan 2023.
- Teixeira, A. F., & Gomes, R. (2019). Governança pública: uma revisão conceitual. *Revista do Serviço Público*, 70(4), 519-550.
- Tonelli, D. F. (2016). Origens e afiliações epistemológicas da Teoria Ator-Rede: implicações para a análise organizacional. *Cadernos EBAPE. BR*, 14(2), 377-390.
- Tonelli, D. F., Brito, M. J., & Zambalde, A. L. (2011). Empreendedorismo na ótica da teoria ator-rede: explorando alternativa às perspectivas subjetivista e objetivista. *Cadernos EBAPE. BR*, 9 (Edição especial), 586-603.
- Torchia, M., & Calabrò, A. (2016). Board of directors and financial transparency and disclosure. Evidence from Italy, *Corporate Governance*, 16(3), 593 – 608.
- Valente, N. T. Z.. (2014). *Qualidade da informação contábil na perspectiva da Ciência da Informação* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Veiga, B. M. (2020). Programa Dinheiro Direto na Escola: Formas de controle e seus efeitos para a eficiência do programa. *Coletânea de Pós-Graduação*, 5(1).
- Verrecchia, R. E. (2001). Essays on Disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 97-180.

- Viana, F. G. M., & Campo, G. M. (2014). Aplicação de Recursos Públicos Federais e Transparência em escolas Estaduais do Espírito Santo no Âmbito do Programa Dinheiro Direto na Escola - PDDE. *Revista de Administração de Roraima-RARR*, 4(2), 97–114. DOI: 10.18227/rarr.v4i2.2446.
- Vieira, R. (2017). Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (2ªed, pp. 9–32). Lisboa: Escolar Editora.
- Waldo, D. (1948). *The administrative state: a study of the political theory of American public administration*. New York: Ronald Press.
- Wiesel, F., & Modell, S. (2014). From New Public Management to New Public Governance? Hybridization and Implications for Public Sector Consumerism. *Financial Accountability & Management*, 30(2).
- Xavier, M. C., & Silva, F. de A. e. (2017). Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte – MG. In *XIV Congresso USP - Improving the usefulness of accounting research*. São Paulo. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/17UspInternational/ArtigosDownload/194.pdf>>.

APÊNDICE – Roteiro de entrevista

Conforme mencionado na sessão 3.3 o roteiro de entrevista apresenta algumas questões no intuito de nortear as intervenções, não se limitando às mesmas. As questões serão respondidas conforme as percepções dos entrevistados, com o propósito de atender aos objetivos desta pesquisa.

1. IDENTIFICAÇÃO

- 1.1. Nome
- 1.2. Cargo/Função
- 1.3. Tempo de ocupação

2. PARA QUEM?

- 2.1. Para quem é destinada a prestação de contas dos recursos do PDDE?
- 2.2. Qual o principal destinatário da informação?
- 2.3. Existem potenciais destinatários, mas que ainda não foram alcançados?
- 2.4. Ao longo do tempo, alguma modificação quanto ao destinatário da informação?
- 2.5. O que já se observa de avanços e o que ainda necessita ser aperfeiçoado para um maior alcance da informação gerada e divulgada por meio das prestações de contas?
- 2.6. Quais os principais órgãos que atuam neste processo de PC? As competências daqueles que ocupam estes órgãos são suficientes para atender a todas as demandas?
- 2.7. Em relação às condições materiais e tecnológicas, elas atendem satisfatoriamente às demandas da diretoria/coordenação?

3. O QUE?

- 3.1. Qual o principal tipo de informação que você recebe e que você compartilha?
- 3.2. Qual a principal motivação para você divulgar essa informação?
- 3.3. Você considera essa informação importante? Para quem?
- 3.4. Essas informações quando solicitadas ou divulgadas são de fácil entendimento?
O que dificulta ou poderia dificultar o seu entendimento?
- 3.5. Além das informações que são obrigatórias, alguma outra que você julga importante ser divulgada? Por quê? Para atender a qual demanda?
- 3.6. Quando uma informação é solicitada no processo de PC do PDDE, quais as maiores dificuldades percebidas pelos responsáveis em apresentá-las?

4. QUANTO?

- 4.1. Como você avalia a quantidade de informações que são recebidas e que são divulgadas?
- 4.2. Considerando o volume de informações e os destinatários, quais deles você considera possuir maiores informações? Quais deles você julga possuir maior compreensão dessas informações?
- 4.3. Que fatores dificultam a maior divulgação possível das informações existentes?
- 4.4. O que já se avançou e o que ainda poderia melhorar nesse sentido?
- 4.5. Além das informações que já são divulgadas, haveria outras que se fosse divulgada poderia facilitar o entendimento e a compreensão das prestações de contas (seja no recebimento ou no compartilhamento de uma informação)?
- 4.6. Para que haja um maior entendimento em relação à informação solicitada, há alguma ação neste sentido?

5. COMO?

- 5.1. Quais os principais meios de divulgação das informações geradas por meio das prestações de contas?
- 5.2. Ao longo do tempo alguma modificação quanto aos meios de divulgação dessas informações? O que já se avançou e quais os principais desafios?
- 5.3. Além desses mecanismos, outras possibilidades são contempladas, ainda que no longo prazo? Teria alguma sugestão?
- 5.4. As informações divulgadas por meio dos relatórios de prestação de contas são suficientes para atender os propósitos das prestações de contas? Quais os principais motivos para atrasos, não entrega, ressalvas ou não aprovação desses relatórios?
- 5.5. Como ocorre a comunicação entre os órgãos/unidades envolvidos no processo de PC?

6. QUANDO?

- 6.1. Em que momento a informação é divulgada?
- 6.2. Esse momento você considera adequado para atender as demandas por essa informação?
- 6.3. Quais fatores você considera importante no momento de definir o melhor momento de divulgação desse tipo de informação?
- 6.4. Qual a periodicidade desta comunicação? É suficiente? Alguma situação que demanda uma atenção especial?

- 6.5. Quais as principais ocorrências que ocorrem (ou que podem ocorrer) capaz de comprometer/dificultar a comunicação?
- 6.6. No contexto das prestações de contas, o que tem contribuído para agilizar a divulgação da informação e o que tem colaborado para a ocorrência de possíveis atrasos?
- 6.7. Ao longo do tempo e considerando sua experiência, o que já se avançou e o que ainda é passível de melhorias?

7. LIVRE

- 7.1. Há alguma questão que você gostaria de complementar ou acrescentar em relação ao que já foi apresentado?