

A COMPREENSIBILIDADE DOS CIDADÃOS SOBRE O RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL EXIGIDO PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: ESTUDO EM UM MUNICÍPIO CEARENSE

Raíssa Carolino Rufino de Sousa¹

Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante²

RESUMO

Essa pesquisa busca identificar o nível de compreensibilidade atribuído pelos cidadãos ao Relatório de Gestão Fiscal da LRF do Município de Horizonte divulgado em sua página na internet. Com uma abordagem descritiva e exploratória, aplicou-se um questionário junto a 152 cidadãos aptos a votar. Para que o objetivo fosse atingido foi anexada aos questionários uma cópia do demonstrativo em estudo. Os resultados apontaram que os cidadãos atribuíram um grau de compreensibilidade geral intermediário. Identificou-se que os cidadãos concordaram que era possível analisar a situação financeira e verificar onde os recursos estão sendo aplicados, mas julgaram necessária a utilização de complementos para o entendimento do demonstrativo. Os respondentes não consideraram a terminologia clara e a forma estética do demonstrativo não despertava a sua atenção. Por fim, a pesquisa mostrou que a compreensibilidade não depende exclusivamente da característica dos cidadãos e que eles não demandam informações de natureza técnica ou fiscal.

PALAVRAS CHAVE: Compreensibilidade. LRF. Relatório de Gestão Fiscal.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade vem passando por alterações nas suas normas com o objetivo de promover a harmonização contábil de suas práticas. Similar ao processo que ocorre na contabilidade societária no Brasil ocorre na contabilidade aplicada ao setor público.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, por meio da resolução 1.128 de 21 de novembro de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). “Essas normas, além de ser consideradas um marco conceitual, constituem uma verdadeira revolução na Contabilidade do setor público brasileiro” (ROSA, 2011, p. 4). No mesmo ano o Ministério da Fazenda editou a Portaria/MF nº 184/08 que “dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”.

Nesse contexto eclodiu de “uma nova mentalidade” (CONZATTI, 2003, p. 29) que surgiu na forma de gestão pública advinda da reforma do aparelho estatal que acontece desde 1995. A Lei Complementar nº 101, de 5 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regula as finanças públicas sobre quatro pilares básicos: planejamento, responsabilização, controle e transparência. Em 2009, com a publicação da Lei Complementar nº 131 o princípio da transparência trazido pela LRF foi ratificado.

¹ Estudante da Graduação do curso de Ciências Contábeis.

² Professora Orientadora.

A LRF, a título de “emissão de parecer sobre a Gestão Fiscal Responsável” (SLOMSKI, 2010, p. 169), estabelece a elaboração e divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Partindo do ponto em que a missão da contabilidade é comunicar aos seus usuários informações que sejam relevantes para a tomada de decisão (GALLON, 2011), é importante saber se os cidadãos tem o devido entendimento do que está sendo divulgado pelo Estado, se essas informações estão satisfazendo a necessidade dos cidadãos e se a evidenciação e a periodicidade de divulgação dos demonstrativos públicos estão contribuindo para o controle social. Com base nesses apontamentos, pretende-se responder ao seguinte problema de pesquisa: Qual o nível de compreensão dos cidadãos sobre as informações divulgadas no Relatório de Gestão Fiscal em um Município Cearense?

Nessa conjuntura, o estudo foi realizado no município de Horizonte na Região Metropolitana de Fortaleza, onde uma das principais fontes de renda é a agricultura, e levanta a questão da evidenciação do RGF sob o enfoque dos cidadãos.

A pesquisa objetiva primordialmente: analisar o nível de compreensão dos cidadãos sobre as informações divulgadas no Relatório de Gestão Fiscal publicados pelo Poder Público Municipal. Assim, os objetivos específicos são: (i) destacar os meios e práticas de divulgação do RGF pela Prefeitura de Horizonte e (ii) identificar a opinião dos cidadãos acerca da compreensibilidade do RGF da prefeitura objeto de estudo.

O estudo torna-se relevante por abordar a compreensibilidade das informações contábeis disponibilizadas pelo setor público. Justifica-se ainda, por verificar se o Relatório de Gestão Fiscal está contribuindo com o aumento da transparência pública na percepção dos cidadãos, que é um dos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Os resultados dessa pesquisa poderão contribuir para a produção de informações que atendam as necessidades dos cidadãos do município estudado e para a elaboração de modelos de relatórios complementares para auxiliar na participação da população na Administração Pública, conferindo maior controle social e conseqüentemente melhor gestão dos recursos públicos.

Esta é dividida em 5 seções. Primeiro a Introdução, em seguida o Referencial Teórico, que é dividido em 3 subseções: Conceito e finalidade da Contabilidade, Lei de Responsabilidade Fiscal e seus pilares e Relatório de Gestão Fiscal. A terceira seção é a de Metodologia, Análise dos Resultados com duas subseções: a primeira a Identificação da Amostra e a segunda Análise da compreensão do demonstrativo. Por fim, as Conclusões.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceito e finalidade da Contabilidade

A Contabilidade, segundo Ribeiro (2008), é considerada uma ciência que busca o controle permanente do patrimônio das empresas. Sendo definida por Marion (2008, p. 25) “como o sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar a decisão.” Dessa forma, Contabilidade pode ser definida como a ciência que auxilia os usuários na tomada de decisão com base no controle do patrimônio.

Para Iudícibus (2010) a Contabilidade junto com os seus relatórios tem o propósito de disponibilizar informações econômicas, físicas, sociais e de produtividade relevantes para que os usuários tomem suas decisões e façam seus julgamentos de forma confiável. E de acordo com Ribeiro (2008, p. 19) o objetivo da Contabilidade é propiciar informações econômicas e financeiras sobre o Patrimônio para auxiliar a tomada de decisão dos diversos usuários.

Dentro da ciência contábil existe a Contabilidade Pública, que é um dos ramos mais complexos (KOHAMA, 2012), e é definida no item 3 da Norma Brasileira de Contabilidade

NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Atuação, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.128, de 25 de novembro de 2008, com redação dada pela Resolução do CFC nº 1.268 de 10 de dezembro de 2009.

Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas. (CFC, 2009)

No Brasil, a lei que regula a Contabilidade Pública é a Lei nº 4.320/64, que em seu artigo 83 expõe que deverá ser evidenciada pela contabilidade ante a Fazenda Pública a situação dos que arrecadarem receitas, efetuarem despesas, administrarem ou guardarem bens que pertençam ou que foram confiados a ela.

Fortes (2011) e a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Atuação afirmam que a contabilidade pública tem por objeto o Patrimônio Público. E o seu objetivo, segundo Rosa (2011, p. 7), “é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade pública e suas variações”.

A Constituição Federal institui no seu artigo 37 que a administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência e publicidade. No § 1º do referido artigo, é dito que o princípio da publicidade “deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social”. Platt Neto *et al* (2007) concluíram que “o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social, derivado do exercício do poder democrático”.

2.2. Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF, como ficou conhecida a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, provocou mudanças no cenário da administração dos recursos públicos no Brasil, voltada para a responsabilidade na gestão fiscal (FORTES, 2011). O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM/CE (2013) afirma que “a LRF é um código de conduta para os administradores públicos que passarão a estabelecer normas e limites para administrar com responsabilidade as finanças públicas, prestando contas de quanto e como gastam os recursos públicos”.

A responsabilidade na gestão fiscal é abordada no §1º do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

§1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação da receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2013)

O objetivo da Lei de Responsabilidade é controlar o déficit público a fim de estabilizar a dívida em um nível compatível com a situação da economia emergente (PELICIOLO, 2000). E para atingir seu objetivo a referida lei ampara-se em quatro pilares: planejamento, controle, responsabilidade e transparência (SADDY, 2008).

O planejamento dá base ao processo de gestão fiscal e é assunto do artigo 165 da Constituição Federal e do capítulo II da Lei de Responsabilidade. Para tanto, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual são os instrumentos

que possibilitam, conforme Saddy (2008, p. 5), “programar a execução orçamentária e atuar no sentido de alcance de objetivos e metas prioritárias”.

O Manual de Orientação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Governo do Estado do Amazonas (2001) afirma que o controle, que pode ser interno ou externo, verifica o cumprimento das normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade. O controle interno busca criar condições que garantam a eficiência do controle externo, enquanto o controle externo, que é representado pelo controle do Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas e outros órgãos fiscalizadores e pelo controle social exercido pela população, visa verificar a probidade dos gastos da Administração Pública e o cumprimento da Lei Orçamentária, verificação essa feita em conjunto com os Tribunais de Contas.

Acerca da responsabilidade, Saddy (2008) afirma que ela “impõe ao gestor público o cumprimento da lei, sob pena de responder por seus atos e sofrer as sanções inseridas na própria Lei Complementar nº 101/2000 e em outros diplomas legais, como disposto no artigo 73 da LRF”.

O TCM/CE (2014) destaca que a transparência é obtida por meio do conhecimento, da participação popular e da ampla divulgação dos atos e fatos ligados a Administração Pública. E o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (2002, p. 14) dispõe que:

A transparência aparece na Lei Fiscal não na forma de conceito, mas sim como mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais. Esse princípio é mais amplo que o da publicidade (art. 37 da Constituição Federal), pois a mera divulgação sem tornar o conteúdo compreensível para a sociedade não é transparência, como também não o é a informação compreensível sem a necessária divulgação. (TCE/SC, 2002)

Platt Neto *et al* (2007, p.80) complementa afirmando que “a transparência, como princípio da gestão fiscal responsável, pressupõe a publicidade e a compreensibilidade das informações”.

Em 2009, foi publicada a Lei Complementar nº 131 que fortaleceu o princípio da transparência tratado na Lei de Responsabilidade. Essa lei tem o intuito de “determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Em seguida foi sancionada a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do artigo 5º, no inciso II do § 3º do artigo 37 e no § 2º do artigo 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. O princípio da transparência foi consolidado com essa lei.

No artigo 5º da Lei de Acesso à Informação é dito que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação [...] de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”. Nos artigos 8º e 9º é disposto como as informações devem ser disponibilizadas:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. [...]§ 2º Para cumprimento do disposto no **caput**, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

Art. 9º O acesso a informações públicas será assegurado mediante: I - criação de serviço de informações ao cidadão, nos órgãos e entidades do poder público, em local com condições apropriadas [...]; II - realização de audiências ou consultas públicas, incentivo à participação popular ou a outras formas de divulgação. (BRASIL, 2013)

No Guia de Implementação da Lei de Acesso à Informação do Tribunal de Contas de Santa Catarina divide a transparência em ativa e passiva. A transparência ativa é quando a informação é disponibilizada sem que seja solicitada, ou seja, quando é divulgada de forma clara e ágil na internet, como disposto no artigo 8º da Lei de Acesso. Caracteriza-se como transparência passiva, quando o interessado na informação dirige-se ao próprio órgão ou entidade para solicitar a informação, como disposto no artigo 9º da referida lei.

2.3. Relatório de Gestão Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece no *caput* do artigo 48 como instrumento da transparência da gestão fiscal o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). A partir da emissão do RGF é que os controles internos e externos poderão fiscalizar o atendimento aos limites e condições impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo com o Manual Básico – A Lei de Responsabilidade Social do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2009). O relatório “demonstra a execução de variáveis sujeitas a limite (pessoal, dívida consolidada, ARO, operações de crédito, garantias)” (SÃO PAULO, 2009)

O período de elaboração do RGF é quadrimestral. E a LRF estabelece no seu §2º do artigo 55 que a divulgação do relatório deverá ser até 30 dias após o encerramento do quadrimestre e com amplo acesso da sociedade, publicando inclusive em meios eletrônicos. Para os municípios com menos de 50 mil habitantes a divulgação do RGF é semestral, sendo facultada a divulgação quadrimestral. O Manual de Demonstrativos Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional (2011) recomenda a inserção de notas explicativas para os casos em que forem ultrapassados os limites estabelecidos pela LRF, informando as medidas para retornar ao limite da lei.

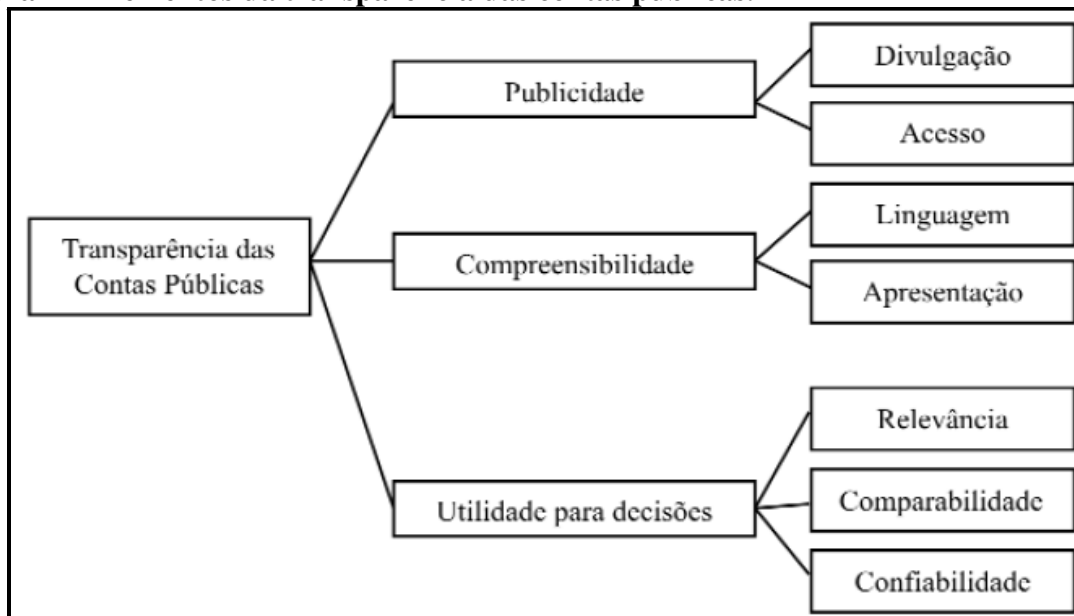
De acordo com o artigo 55 da LRF, o RGF deve conter demonstrativos comparativos com os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada e mobiliária, concessão de garantias e operação de crédito, indicação das medidas corretivas adotadas ou a dotar e, no último quadrimestre, demonstrativos do montante da disponibilidade de caixa em 31 de dezembro, da inscrição das despesas em restos a pagar e do cumprimento da liquidação das operações de créditos por antecipação de receita com juros e encargos incidentes.

O RGF, sendo instrumento da transparência, deve ter ampla divulgação (BRASIL, 2000) e informações claras e compreensíveis (PLATT NETO *et al.*, 2007; SANTA CATARINA, 2002). Conforme Iudícibus, Marion e Pereira (2003) o termo transparência aparece como característica das informações de governança corporativa com o termo *disclosure*. Esse termo remete a evidenciação, que é quando a entidade expõe todas as informações que mostram a situação e as mutações do patrimônio e as que permitem fazer conclusões sobre o futuro.

Sobre a clareza e compreensão das informações, Platt Neto *et al.* (2007, p. 82) afirmam que “o usuário também é responsável pela compreensão da informação, devendo, caso precise, estar disposto a estudar o tema. Todavia, o responsável primário da compreensibilidade das informações é a entidade que as divulgam”. Os mesmos autores acrescentam que deve ser evitado o excesso de informações na hora de divulgar para não prejudicar o entendimento.

A divulgação das informações da administração pública implica no fornecimento informações que sejam relevantes e confiáveis para a sociedade, auxiliando no processo de tomada de decisão, de acordo com o disposto na Figura 1.

Figura 1 – Elementos da transparência das contas públicas.



Fonte: Platt Neto *et al.* (2007, p. 85)

Sobre o primeiro elemento, a publicidade, entende-se a ampla divulgação nos diversos meios. A compreensibilidade, segundo elemento da figura, está ligada a forma como é apresentada a informação e a linguagem utilizada. E o terceiro elemento aborda a tomada de decisão, associando relevância à confiabilidade da informação passada ao usuário (PLATT NETO *et al.*, 2007).

O nível de compreensibilidade das informações produzidas pela Contabilidade Governamental já vem sendo pesquisado e mostram que o grau de entendimento satisfatório não está sendo alcançado (GALLON *et al.*, 2011). O Quadro 1 mostra trabalhos já realizados sobre o tema.

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

Autores	Características do estudo e principais constatações.
Athayde (2002)	A pesquisa realizada com 23 usuários internos e 27 usuários externos (representantes da comunidade organizada) da informação contábil produzida pelo Poder Público do Município de Luziânia (GO) constatou deficiências na forma de comunicação contábil utilizada. Apenas 7,4 % dos usuários externos e 39,2% dos usuários internos observam que a forma como é apresentada a informação contábil atende a suas expectativas, sendo que mais de 60% não possuíam nenhum tipo de conhecimento sobre os valores dos gastos em projetos e programas sociais e 80% desconheciam o significado de alguns termos empregados. 59,2% dos usuários externos e 65,2% dos internos consideraram que a divulgação das informações sobre os gastos públicos melhorou após a vigência da LRF.
Monteiro, Lacerda e Luz (2004)	O estudo realizado junto a 60 estudantes da graduação da Universidade Estadual de Santa Cruz constatou que, para 85% dos respondentes as informações geradas em decorrência da LRF eram pouco compreensíveis, 66,67% consideram que os critérios de transparência previsto na LRF não eram suficientes para o alcance do controle popular das ações governamentais e para 50% dos entrevistados o conceito de transparência fiscal descrito na LRF não corresponde a sua concepção de transparência.
Pereira, Fragoso e Ribeiro Filho	Em estudo realizado junto a 21 usuários das informações contábeis de Florianópolis e 20 de Recife, apurou-se que para a maioria dos entrevistados a representação gráfica "melhora muito a compreensão das informações contábeis", principalmente no que concerne à facilidade de compreensão das variações e

(2004)	valores, reforçando a sua utilidade como recurso complementar às demonstrações contábeis.
Oliveira (2005)	Estudou o grau de compreensibilidade dos termos contábeis empregados nos demonstrativos da Lei n 4.320/1964, junto a 28 docentes da Universidade Estadual de Feira de Santana. Constatou-se que os respondentes não possuíam condições de analisar e interpretar balanços públicos, pois desconhecem o significado das terminologias adotadas. Os professores de contabilidade apontaram um grau de entendimento maior que os demais.
Miranda <i>et al.</i> (2008)	Estudo realizado em Recife, com 58 cidadãos de nível educacional acima da média da população brasileira, analisou a compreensibilidade do Balanço Orçamentário de uma instituição governamental. Os resultados indicaram que as informações produzidas pela contabilidade pública não são claras para a maioria dos cidadãos, independente do grau de escolaridade, mesmo entre aqueles que se consideram com bom conhecimento sobre contabilidade e sobre contabilidade governamental.
Felix (2009)	Estudo realizado junto a 194 segurados do sistema previdenciário próprio do Município da Cidade do Rio de Janeiro – FUNPREVI – possuidores de identificação digital (ID) para acesso as redes de internet e intranet, constatou que as informações geradas pelo PREVRIO, não ajudam a conhecer a situação financeira e patrimonial da entidade. Apurou-se, ainda, que a dificuldade de entendimento não esta relacionada à formação acadêmica do servidor, mas ao próprio desconhecimento ou desinteresse que as informações promovem.
Gallon <i>et al.</i> (2009)	Estudou o grau de compreensibilidade dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais pelo Poder Público de um Município da Região Central do Rio Grande do Sul. Foram aplicados questionários a uma amostra não-probabilística do tipo acidental de 230 munícipes. Os resultados mostraram que o nível de compreensibilidade atribuído aos demonstrativos pelos entrevistados foi relativamente baixo. E constatou-se que os cidadãos não conseguiam identificar nos demonstrativos o que eles se propunham identificar e consideraram necessária a inclusão de complementos explicativos.

Fonte: Adaptado de Gallon *et al.* (2011).

Platt Neto *et al.* (2007, p. 90-91) apontam algumas deficiências na transparência das informações que afetam a incompreensibilidade apontada pelas pesquisas expostas no Quadro 1:

Relatórios elaborados exclusivamente para atendimento à legislação [...]; Relatórios sem atenção estética [...]; Uso de meios restritivos para acesso [...]; Páginas na Internet com erros [...]; e Informações incorretas, incompletas e desatualizadas [...].

Com a Lei de Acesso a Informação esse cenário de incompreensibilidade das informações contábeis pode mudar. Dessa forma, justifica-se a realização de pesquisas com esse tema, contribuindo para que a evidenciação melhore e que ocorra maior controle social.

3. METODOLOGIA

Essa pesquisa foi delimitada de acordo com seus objetivos, procedimentos de pesquisa e abordagem do problema. No que diz respeito aos objetivos, a pesquisa classificou-se como descritiva e exploratória (GIL, 2002), incorporando características de um levantamento. E apresentou natureza quantitativa (MALHOTRA, 2001). Foi realizada uma revisão de literatura para formar uma base conceitual para a abordagem do problema e, em seguida, a coleta de dados foi baseada na aplicação de questionários.

A população do estudo foi constituída por todos os eleitores do Município de Horizonte da Região Metropolitana do Estado do Ceará, que conforme o Tribunal Superior Eleitoral alcançavam 45.405 eleitores aptos a votar nas eleições de 2012. Dessa população foi retirada uma amostra não-probabilística por conveniência, em que são escolhidos respondentes que estejam disponíveis onde nem todos os elementos da população têm igual chance de serem escolhidos (FREITAS *et al.*, 2000) . A amostra foi composta por 152 eleitores.

Os questionários foram aplicados nos pontos de maior concentração da população vinda dos Distritos e do Centro do Município, como a Praça da Igreja Matriz, o Mercado Municipal e a sede da Caixa Econômica Federal. A pesquisa de campo foi realizada durante o

mês de março de 2014, que é um mês de eventos para o Município de Horizonte por causa do aniversário da cidade, em que é realizado nesse mês a “Semana do Município”.

Para atingir os objetivos do estudo, o dispositivo de coleta de dados foi dividido em duas partes. Na primeira, procurou-se identificar o perfil dos respondentes. Na segunda, investigar a compreensibilidade dos demonstrativos emitidos pelo Poder Público Municipal e se essa divulgação estava de fato colaborando para maior transparência da administração pública e para a elevação do controle social. Para tanto, cópias dos demonstrativos publicados foram anexadas aos instrumentos de pesquisa permitindo que indagações sobre o assunto fossem feitas. A mensuração dos questionamentos foi feita através de uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos, indo de "discordo totalmente" a "concordo totalmente".

O demonstrativo anexado aos questionários foi o demonstrativo que é tratado no artigo 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para verificar o nível de compreensibilidade atribuído aos demonstrativos pelos respondentes foi utilizada uma escala numérica de 1 a 5.

Os dados foram processados e analisados por meio do *software Statiscal Package for Social Sciences for Windows* (SPSS) 21. Além das estatísticas descritivas, a que se utiliza de números para explicar os fatos, foi realizado uma Análise de Variância para complementar a análise dos resultados, que é um procedimento utilizado para comparar as médias de duas ou mais populações com o objetivo de saber se são iguais ou não (STEVENSON, 2001).

4. AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1. Identificação da amostra

A amostra da pesquisa foi constituída por 152 respondentes, sendo 55,26% mulheres e 44,74% homens. Sobre o local em que residiam, 93 (61,18%) moram no Centro, 57 (37,50%) nos Distritos e 2 (1,32%) não responderam. Acerca da idade das pessoas, predominou respondentes com faixa etária entre 18 a 25 anos com 61,18% (93), seguido pela faixa de 26 a 35 anos com 17,76% (27). Relativo à escolaridade, 5 (3,29%) pessoas possuem o ensino fundamental incompleto, 4 (2,63%) ensino fundamental completo, 19 (12,50%) ensino médio incompleto, 22 (14,47%) ensino médio completo, 88 (57,89%) ensino superior incompleto e 14 (9,21%) possuem o ensino superior completo. Dos 152 munícipes pesquisados, 40 (26,32%) já exerceram cargos públicos.

Sobre o acompanhamento dos demonstrativos publicados pelo Município de Horizonte na página do município na internet, 97 (63,82%) respondentes não possuem o hábito de acompanhar os demonstrativos divulgados. No que tange à participação em audiências públicas, 131 (86,18%) pessoas declararam que nunca participaram. Dessa forma, não há a assegução da transparência como disposto no artigo 48 da LRF, que diz:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público [...] Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; [...] (BRASIL, 2014)

4.2. Análise da compreensão do demonstrativo.

Nessa seção analisa-se a opinião dos cidadãos sobre a compreensibilidade do Relatório de Gestão Fiscal divulgados na página do Município na internet. A Tabela 1 mostra o grau de concordância conferido pelos respondentes às 9 assertivas relativas a compreensibilidade do RGF e ao nível de transparência derivado de sua divulgação.

Tabela 1 – Grau de concordância dos cidadãos sobre as assertivas pertinentes ao Relatório de Gestão Fiscal divulgado pelo Poder Público Municipal

ASSERTIVAS	MÉDIA	MEDIANA	PNS3 ¹ (%)
1) A publicação dos demonstrativos contribuiu para um aumento do controle social (participação popular) sobre a Administração Pública?	3,83	4	78,3
2) A frequência (a cada 4 anos) com que o demonstrativo é divulgado permite a você um adequado acompanhamento da Administração Pública?	3,37	4	58,6
3) A forma estética (tipo, tamanho, cores das letras, disposição gráfica etc.) como o demonstrativo é apresentado desperta sua atenção?	3,15	3	44,8
4) É necessária a utilização de complementos como notas explicativas, glossários e gráficos para que o objetivo de trazer maior transparência às contas públicas seja alcançado?	4,34	5	89,5
5) Os termos empregados no demonstrativo (Receita Corrente Líquida, Despesa Líquidada, Restos a Pagar Processados, Resultado Primário etc.) são compreensíveis?	3,08	3	48,7
6) O demonstrativo permite a você verificar em que áreas (saúde, Educação, agricultura etc.) a Administração Municipal está aplicando os recursos públicos?	3,45	4	59,9
7) O demonstrativo permite a você avaliar a situação financeira (caixa) da Prefeitura: a capacidade de investir e honrar obrigações com os servidores, os fornecedores e a dívida?	3,35	4	54,6
8) O demonstrativo permite a você verificar a origem das receitas municipais?	3,14	3	48,7
9) As entrevistas concedidas pelos gestores públicos na imprensa trazem maior transparência que os demonstrativos publicados na internet?	2,85	3	35,5

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Nota: 1 – PNS3: Percentual de Notas Superiores a 3 (ponto intermediário ou de quebra). Indica o percentual de respondentes que expressaram algum grau de concordância com as assertivas analisadas.

Os resultados obtidos na assertiva 1, na opinião dos respondentes, mostram que a forma como o RGF é divulgado na internet está contribuindo com o maior controle social sobre a administração do Município. O grau de concordância, calculado pelo percentual de notas superiores a 3, atribuído à assertiva aponta que mais de 75% dos respondentes concordam que a publicação do RGF contribui para a participação popular na Administração Pública. E cerca de 60% dos respondentes concordam que a divulgação do RGF a cada 4 meses permite um adequado acompanhamento da Administração Municipal, como mostra os resultados da assertiva 2.

Sobre a forma de apresentação e os termos empregados no demonstrativo da LRF, as assertivas 3 e 5, mais de 50% dos cidadãos respondentes afirmaram que a forma estética como o relatório é apresentado não desperta a sua atenção (assertiva 3) e que os termos empregados no demonstrativo não são claros (assertiva 5). Aproximadamente 90% dos respondentes acham necessária a utilização de complementos como notas explicativas, glossários e gráficos para que o objetivo de trazer transparência às contas públicas seja alcançado (assertiva 4).

A maioria dos respondentes (59,9%) concorda que o demonstrativo permite a verificação de quais áreas a Administração Pública está aplicando os recursos públicos (assertiva 6). Entretanto, a LRF determina que o relatório deve conter informações sobre despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, operações de crédito, disponibilidade de caixa em 31 de dezembro e as inscrições de restos a pagar, esses dois últimos apenas no último quadrimestre. Isso indica que os municípios não tem conhecimento específico sobre o RGF. Ressalta-se que esses dados podem

ser encontrados no Relatório Resumido de Execução Orçamentária, o que pode tê-los confundido.

Na assertiva 7 os resultados indicam que 54,6% dos cidadãos respondentes concordam que o demonstrativo permite a avaliação da situação financeira da Prefeitura, porém o RGF só trata de disponibilidade de caixa em 31 de dezembro, o que não permite que seja feita uma análise da capacidade de investimento e de honrar com as obrigações.

Pouco mais que a maioria dos respondentes (51,3%) não concordam com a assertiva 8, de que o demonstrativo permite identificar a origem das receitas municipais. Esse resultado não é surpreendente, pois a partir do estudo do Manual de Demonstrativos Fiscais (2011) da STN pode-se inferir que o demonstrativo estudado nesse trabalho não permite a identificação da origem dos recursos.

Sobre a assertiva 9, 64,5% dos respondentes apontaram que as entrevistas concedidas pelos gestores municipais na imprensa não trazem maior transparência do que os demonstrativos publicados na internet. Saliencia-se que esse resultado confirma o encontrado no estudo de Gallon *et al* (2011), onde 34,78% concordam que as entrevistas concedidas trazem maior transparência do que os demonstrativos divulgados.

O grau de compreensibilidade geral conferido pelos cidadãos ao demonstrativo publicado na internet pelo Poder Público Municipal é calculado através da soma da pontuação atribuída as assertivas. A respeito deste, os resultados apresentaram, em um intervalo de 9 (pontuação mínima) a 45 (pontuação máxima), uma média de 30,56 e uma mediana de 31, isso indica um nível de compreensibilidade intermediário, pouco mais da metade compreendem o RGF. Acerca das notas citadas nos questionários pelos respondentes, a que foi mencionada mais vezes foi a nota 4 com 44,66%, e na sequência a nota 3 foi citada 18,64%, a nota 2 16,52%, a nota 5 12,93% e, por fim, a nota 1 apareceu 7,23% na amostra. Um ponto importante a ser destacado é a variabilidade das respostas, calculada pela variância e pelo desvio padrão, que não se mostrou alta, assim a amostra pode ser considerada homogênea. Em síntese os resultados mostram que a maioria dos respondentes conseguiram compreender as informações evidenciadas pelo demonstrativo da LRF em estudo, ou seja, a contabilidade pública está atingindo o objetivo enfatizado por Rosa (2011), que é o de proporcionar aos usuários informações sobre os resultados atingidos e os aspectos econômicos, financeiros, orçamentários e físicos do patrimônio da entidade pública e suas variações.

Foi realizada uma análise de variância, teste ANOVA, para apurar a existência de diferença de média entre os usuários das informações contábeis e o grau de compreensibilidade geral (Tabela 2).

Tabela 2 – Análise da variância do grau de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos respondentes no que se refere RGF publicado no site do município da internet.

VARIÁVEL		FREQUÊNCIA %	MÉDIA	p^1
Residência	Centro	62,67	3,45	0,305
	Distrito	37,33	3,34	
Sexo	Feminino	55,63	3,37	0,555
	Masculino	44,37	3,43	
Idade	De 16 a 17 anos	8,61	3,70	0,246
	De 18 a 25 anos	61,59	3,38	
	De 26 a 35 anos	17,88	3,30	

	De 36 a 45 anos	9,93	3,41	
	De 46 a 55 anos	1,99	2,96	
	De 56 a 60 anos	0,00	0,00	
	Mais de 60 anos	0,00	0,00	
Escolaridade	Ensino Fundamental Incompleto	3,29	3,39	0,238
	Ensino Fundamental Completo	2,63	3,53	
	Ensino Médio Incompleto	12,50	3,52	
	Ensino Médio Completo	14,47	3,58	
	Ensino Superior Incompleto	57,89	3,36	
	Ensino Superior Completo	9,21	3,09	
Já teve ou tem cargo público	Sim	25,00	3,39	0,939
	Não	75,00	3,40	
Demonstrativo na internet	Acompanha	35,33	3,49	0,153
	Não acompanha	64,67	3,34	
Audiência Pública	Participou	13,82	3,36	0,807
	Nunca participou	86,18	3,40	

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Nota: $1 - p$ (Nível de Significância). Quando $p < 0,05$ indica que a diferença entre as médias dos grupos que compõe determinada variável é estatisticamente significativa, ou seja, há diferença entre as médias.

Os resultados calculados na Tabela 2 indicam que não há diferença de médias entre o grau de compreensibilidade geral e os usuários das informações contábeis. Nos grupos analisados o grau de compreensibilidade geral médio é 3,09. A menor média foi 0,00, obtida nos respondentes com mais de 56 anos idade e a maior média foi obtida com os respondentes de 16 a 17 anos de idade (3,70). Esses resultados indicam que a compreensão das informações contábeis está relacionada tanto à característica da população, quanto ao acesso aos relatórios municipais, quanto à forma de evidenciação dos demonstrativos.

5. CONCLUSÃO

O controle social sobre a administração municipal está relacionado à transparência das contas públicas. Dessa forma, para que exista uma efetiva transparência é necessário que as informações divulgadas sejam relevantes e compreensíveis. O presente estudo buscou verificar o nível de compreensibilidade atribuído pelos cidadãos ao Relatório de Gestão Fiscal exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal divulgado pelo Poder Público do Município de Horizonte em seu site na rede mundial de computadores.

Para alcançar os objetivos, foi identificado que a divulgação do RGF é feita na página do Município na internet e foi realizada uma pesquisa com 152 eleitores. Os resultados apontam um nível de compreensão geral médio de 3,09, onde todos os grupos de usuários apresentaram o grau de compreensibilidade média próximos a 3 (ponto intermediário das respostas), demonstrando que a compreensão das informações contábeis não depende só da característica da população, está atrelada, também, ao acesso aos relatórios e à evidenciação das informações nos demonstrativos. Dessa forma, entende-se que os cidadãos compreendem apenas parte das informações.

Os resultados indicam, ainda, que a forma como o RGF é divulgado na internet está contribuindo para o aumento do controle social sobre a Administração Pública, não despertava a atenção dos cidadãos e a terminologia que era empregada não era clara. Os

respondentes julgaram necessária a utilização de complemento tais como notas explicativas, gráficos e glossário para atender ao objetivo de maior transparência das contas públicas. Entretanto, os cidadãos concordaram que a verificação de em quais áreas da Administração Municipal aplica os recursos e a análise da situação financeira do Município é possível.

As informações que foram obtidas nesse trabalho servem como subsídio para que o Município estudado busque uma melhor forma de evidencição de suas contas, elaborando um modelo complementar de divulgação das informações municipais, que se elaborado entende-se que deve ser submetido a um novo estudo para verificar a compreensibilidade e se atende as necessidades dos usuários das informações. Todavia, mesmo que esse novo modelo atenda as necessidades informacionais dos cidadãos ele não deve ser considerado como pronto e acabado, pois como as necessidades de informações podem mudar ele deve ser ajustado a partir dessas mudanças. Assim, propõe-se a realização de estudos periódicos semelhantes a este e a abertura para que a população possa se manifestar e propor alternativas para melhorar a transparência das contas públicas.

Destaca-se que o estudo apresenta limitações. Primeiro, com relação ao fato do estudo abordar apenas o Relatório de Gestão Fiscal. A segunda, em decorrência da amostra não ser numerosa e ser não probabilística do tipo acidental. E por fim, por atribuir um intervalo de resposta curto, apenas de 1 a 5.

REFERÊNCIAS

AMAZONAS. Governo do Estado do Amazonas. Secretaria de Estado da Administração, Coordenação e Planejamento. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Manual de Orientação**. Manaus, 2001, p. 154-155.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 28/11/2013.

_____. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 27/11/2013

_____. **Lei 12.527**, de 18 de novembro de 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.. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 30/11/2013

_____. **Lei Complementar 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 23/11/2013

_____. **Lei Complementar 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 30/11/2013

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Atuação. **Resolução nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128 >. Acesso em: 27/11/2013.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais** – Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 4ª Ed. Brasília: 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <
<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184> >. Acesso em 20/02/2014.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: orientação aos Municípios. Disponível em: <
http://www.tcm.ce.gov.br/site/orientacoes/lei_de_responsabilidade_fiscal/#.UpozkNK-rX8>. Acesso em: 30/11/2013.

CONZATTI, R. F. **Pesquisa de satisfação como fonte para controle da gestão pública: o caso de Eldorado do Sul**. 2003. 101.f Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

FORTES, João. **Contabilidade Pública**. Brasília: Franco & Fortes, 2011.

FREITAS, Henrique *et al.* O Método de Pesquisa Survey. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul/set 2000.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; TREVISAN, Ronie; PFITSCHER, Elisete Dahmer; LIMONGI, Bernadete. 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**, v. 16, p. 79-96, jan./abr. 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HORA, Henrique Rego Monteiro da; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, José. Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um Estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, Porto Alegre, v. 11, n. 2, p. 85-103, jun. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário dos Termos de Contabilidade**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 12ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de Marketing**. Uma orientação aplicada. 4ª Ed. São Paulo: Bookman, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PELICIOLI, Angela Cristina. A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 37, n. 146, p. 109-117, abr./jun. 2000.

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

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SADDY, André. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Democratização da Gestão Pública**. Disponível em: <<http://br.monografias.com/trabalhos912/lei-de-responsabilidade/lei-de-responsabilidade.shtml>>. Acesso em: 30/11/2013.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª Ed. Florianópolis, 2002.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Guia de Implementação da Lei de Acesso à Informação**. Florianópolis, 2012.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Manual Básico - A Lei de Acesso à Informação**. São Paulo, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

STEVENSON, William J. **Estatística Aplicada à Administração**. Tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harbra Ltda, 2001. Título Original: Business Statistics: Concepts and Applications.



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS,
CONTABILIDADE, SECRETARIADO E FINANÇAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**QUESTIONÁRIO PARA ELABORAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO
DE CURSO.**

PARTE I – IDENTIFICAÇÃO DA AMOSTRA

01. Residência.
 Centro
 Distrito
02. Sexo.
 Feminino
 Masculino
03. Idade.
 16 a 17 anos
 18 a 25 anos
 26 a 35 anos
 36 a 45 anos
 46 a 55 anos
 56 a 60 anos
 Mais de 60 anos
04. Escolaridade.
 Ensino Fundamental Incompleto
 Ensino Fundamental Completo
 Ensino Médio Incompleto
 Ensino Médio Completo
 Ensino Superior Incompleto
 Ensino Superior Completo
05. Exerce ou já exerceu cargo ou função pública?
 Sim
 Não
06. Demonstrativos na internet.
 Acompanha
 Não acompanha
07. Audiência pública.
 Já participou
 Não participou

PARTE II – COMPREENSÃO DO DEMONSTRATIVO

	DT	D	I	C	CT
01. A publicação dos demonstrativos contribui para um aumento do controle social (participação popular) sobre a Administração Pública?					

02. A frequência (a cada 4 meses) com que o demonstrativo é divulgado permite a você um adequado acompanhamento da Administração Pública?					
03. A forma estética (tipo, tamanho e cores das letras, disposição gráfica etc.) como o demonstrativo é apresentado desperta sua atenção?					
04. É necessária a utilização de complementos como notas explicativas, glossários e gráficos para que o objetivo de trazer maior transparência às contas públicas seja alcançado?					
05. Os termos empregados no demonstrativo (Receita Corrente Líquida, Despesa Liquidada, Restos a Pagar Processados, Resultado Primário etc.) são compreensíveis?					
06. O demonstrativo permite a você verificar em que áreas (saúde, educação, agricultura etc.) a Administração Municipal está aplicando os recursos públicos?					
07. O demonstrativo permite a você avaliar a situação financeira (caixa) da Prefeitura: a capacidade de investir e honrar obrigações com os servidores, os fornecedores e a dívida?					
08. O demonstrativo permite a você verificar a origem das receitas municipais?					
09. As entrevistas concedidas pelos gestores públicos na imprensa trazem maior transparência do que os demonstrativos publicados na internet?					