



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Programa de Pós-Graduação em Administração

Mestrado Profissional em Administração Pública

**A UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS COMO
SUPORTE À GOVERNANÇA NO ÂMBITO PATRIMONIAL:
UM ESTUDO SOBRE O SUPERIOR TRIBUNAL MILITAR**

ARTHUR MESQUITA CAMARGO

**BRASÍLIA-DF
2014**

ARTHUR MESQUITA CAMARGO

**A UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS COMO
SUPORTE À GOVERNANÇA NO ÂMBITO PATRIMONIAL:
UM ESTUDO SOBRE O SUPERIOR TRIBUNAL MILITAR**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção de título de Mestre em Administração - Administração Pública e Políticas Públicas do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Doriana Daroit

**BRASÍLIA
2014**

Camargo, Arthur Mesquita

A utilidade das informações contábeis como suporte à governança no âmbito patrimonial: um estudo sobre o superior tribunal militar.

Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília.

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Programa de Pós-Graduação em Administração

Brasília: UnB, 2014.

Área de Concentração: Administração Pública

Orientador: Prof. Dr.^a Doriana Doroit

1. Governança
2. Contabilidade Pública
3. Informação Contábil
4. Tomada de Decisão

ARTHUR MESQUITA CAMARGO

**A UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS COMO
SUPORTE À GOVERNANÇA NO ÂMBITO PATRIMONIAL:
UM ESTUDO SOBRE O SUPERIOR TRIBUNAL MILITAR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE) da Universidade de Brasília (UnB) como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr.^a Doriane Daroit – PPGA/UnB



Prof. Dr. João Henriqueederiva, Membro Interno – PPGA/UnB



Prof. Dr.^a Rita de Cassia Leal Fonseca dos Santos, Membro Externo - Senado

RESUMO

Os movimentos de reconstrução do modelo administrativo estadista iniciaram no momento em que se constatou a necessidade de redefinir o papel do Estado. Inicialmente, este modelo propôs a reestruturação do modelo de gestão burocrático weberiano para um modelo mais gerencial. Nesse cenário, surgiam técnicas na administração pública que prezavam por instrumentos com grande semelhança aos do setor privado, o qual possuía o modelo ideal de gestão. Esse movimento possui a preocupação de avaliar e tomar decisões de uma forma mais racional e lógica. Neste modelo, o papel das informações contábeis é essencial no alcance deste objetivo na medida em que a boa Governança só pode ser feita com o adequado nível de informações. Assim, esta dissertação levantou o seguinte questionamento: qual o nível de utilização das informações contábeis que dão suporte à governança no âmbito patrimonial do Superior Tribunal de Militar, em especial, nos aspectos relacionados à administração participativa, tomada de decisão e na responsabilização? Para responder este questionamento, foram realizadas entrevistas com diversos *stakeholders* que atuam diretamente na governança patrimonial do Tribunal e após as entrevistas, realizou-se a análise dos dados através da análise de conteúdo. Com os resultados obtidos, conclui-se que quanto mais próximo do fenômeno econômico está o usuário, maior é o nível de utilidade da informação contábil e concluiu-se também que o nível de utilidade da informação contábil também varia de acordo com o eixo da governança analisado.

Palavras-chave: Governança. Contabilidade. Informação contábil. Tomada de Decisão.

ABSTRACT

The movements of rebuilding the administrative model statesman began when it was found the need to redefine the role of the state. Initially, this model proposed restructuring of the Weberian bureaucratic management model to a more managerial style. In this scenario, techniques appeared in public administration that prized instrument with great similarity to the private sector, which had the ideal management model. This movement has the concern to assess and make decisions in a more rational and logical manner. Thus, in this model the role of accounting information has become essential in driving this new management model the extent that good governance can only be made with the appropriate level of information. Thus, this work raised the question: what level of use of accounting information that support governance in equity under the Superior Court of Military, especially in aspects of participative management, decision making and accountability? To answer this question, interviews with various stakeholders who work directly in equity and governance of the Court after the interviews were conducted, there was the analysis of the data through content analysis. With the obtained results, it is concluded that the closer the economic phenomenon is the user, the greater the level of usefulness of accounting information and it is also concluded that the level of usefulness of accounting information also varies according to the axis of governance analyzed.

Keywords: Governance. Accounting. Accounting information. Decision Making.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Divulgação Financeira	20
Figura 2 - Modelo Informacional Geral da Teoria da Informação	26
Figura 3 - Modelo Conceitual.....	53
Figura 4 - Questionário para identificar stakeholders	57
Figura 5 - Quadro de Resultado.....	60
Figura 6 - Organograma do Superior Tribunal Militar.....	66
Figura 7 - Organograma da Diretoria de Administração	68
Figura 8 - Organograma da Diretoria de Patrimônio.....	68

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Faixa temporal entre reforma contábil e gerencial.....	18
Quadro 2 - Síntese das posições sobre a implantação da contabilidade com foco empresarial.....	41
Quadro 3 - Recomendações do IFAC para a boa governança.....	46
Quadro 4 - Comparativo ANAO e IFAC.....	46
Quadro 5 - Quadro sinótico de convergência e divergência sobre as características da governança.....	49
Quadro 6 - Resumo dos conceitos metodológicos.....	54
Quadro 7 – Servidores do âmbito patrimonial	55
Quadro 8 – Entrevista Preliminar	58
Quadro 9 – Entrevistados	62
Quadro 10 – Entrevista definitiva.....	63
Quadro 11 – Documentos coletados.....	69

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO E JUSTIFICATIVA	10
1.2. PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
1.3. OBJETIVOS.....	14
1.3.1. Objetivo Geral.....	14
1.3.2. Objetivos Específicos	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1. <i>NEW PUBLIC MANAGEMENT</i> E A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	16
2.2. UTILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	19
2.3. UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO	28
2.4. GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO	43
2.5. MODELO DE ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	51
3. METODOLOGIA	54
3.1. TIPO E MÉTODO DE PESQUISA	54
3.2. UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA.....	55
3.3. PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS.....	57
3.3.1. Fontes de coleta de dados	57
3.3.2. Resultados da Entrevista preliminar para fins metodológicos.....	59
3.4. ANÁLISE DE DADOS.....	64
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	65
4.1. PROCESSO DE GOVERNANÇA NO ÂMBITO PATRIMONIAL	65
4.2. INFORMAÇÕES CONTÁBEIS UTILIZADAS NA GOVERNANÇA NO ÂMBITO PATRIMONIAL.....	70
4.2.1. Informações contábeis na Tomada de Decisão e na Responsabilização.....	71
4.2.2. Informações contábeis na Administração Participativa.....	75
4.3. MENSURANDO O NÍVEL DE UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA GOVERNANÇA PATRIMONIAL.....	77
4.3.1. Utilidade na Tomada de decisão e Responsabilização	77
4.3.2. Utilidade na Administração Participativa	83
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	86
REFERÊNCIAS	90

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO E JUSTIFICATIVA

No regime democrático, o Estado é dotado de soberania, despersonalização, despatrimonialização e os cidadãos elegem seus representantes e, como consequência, surge a necessidade de substituir a administração patriarcal por uma administração impessoal e racional, orientada por funcionários anônimos que têm, como objetivo maior, a racionalidade econômica típica do capitalismo industrial (TOJAL; CARVALHO, 1997).

Com o surgimento do modelo racional-econômico ocorre o desenvolvimento do estado burocrático o qual, segundo Martins (1997), implica “a renúncia de responsabilidade pela liderança política e a usurpação das funções políticas por parte dos administradores”, surgindo, dessa forma, “a tensão entre a racionalidade substantiva da busca de interesses”, por parte dos representantes e “a racionalidade instrumental-formal do exercício da autoridade”, por força dos burocratas.

No Brasil, o agente tem sob sua responsabilidade poderes e recursos. Os poderes são delegados e controlados através dos mecanismos impostos pelo Direito Administrativo. Os recursos, por sua vez, estão respaldados pelas Leis de Finanças Públicas (i.e. Lei Complementar 101/2000, Lei 4.320/64, Decreto-Lei 200/67) e sofrem o controle via prestação de contas.

No tocante aos recursos, a prestação de contas é um dos principais instrumentos de controle e tem como base informações de natureza contábil – de nível orçamentário e patrimonial.

A forma preferida de extração desse tipo de informação, no caso brasileiro, é aquela extraída dos fluxos orçamentários (natureza contábil-orçamentária), como se observa nos relatórios exigidos no artigo 48º da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) e artigos 75º e 81º da Lei das Finanças Públicas (Lei 4.320/64).

Da forma exposta, percebe-se que a origem da informação brasileira é, predominantemente, aquela derivada de movimentações orçamentárias. Em decorrência dessa preferência, o fluxo de abastecimento de informações para a tomada de decisão gerencial é suprido, grande parte das vezes, pela via orçamentária o que, a primeira vista, pode demonstrar grande fragilidade no contexto de melhora da gestão pública ou do nível de qualidade do gasto público. Em suma, os dados das instituições governamentais focalizam, essencialmente, análises orçamentárias (SOARES; LYRA, *et al.*, 2011; VIEIRA, 2010).

Todavia, o uso da informação patrimonial no setor público não é de todo modo negligenciado, boa parte das informações é utilizada para a elaboração da prestação de contas do Presidente da República, conforme determinação constitucional.

Em geral, o que se percebe é que as informações patrimoniais relativas às demonstrações contábeis não são percebidas pelo gestor público como uma fonte adequada e útil de informação para a gestão pública (BORGES; MARIO, *et al.*, 2010; SILVA, 2009) e, além disso, conforme colocado por Meneses e Peter (2012), “os gestores ainda não estão preocupados e interessados em evidenciar em maior quantidade e qualidade informações para os usuários”.

O fato de as informações orçamentárias prevalecerem sobre as informações patrimoniais pode decorrer da cultura do controle (BORGES, *et al.*, 2010; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013), derivada de estruturas burocráticas rígidas originadas do paradigma da administração pública de Wilson, Taylor e Weber (BEHN, 1998), ou de estruturas padronizadas e entranhadas na Administração Pública, as quais priorizam o aspecto legalista da execução do orçamento público em relação aos aspectos analíticos da informação (SILVA, 2009; MOTA, 2009).

Por consequência, as informações evidenciadas pelos demonstrativos e relatórios contábeis são generalistas, os quais são “complexos, amarrados a exigências legais e de difícil entendimento para a população” (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008; SILVA, 2012). Ademais, em uma análise gerencial, “o estrito enfoque no controle orçamentário dificulta a adaptação a alterações que impliquem um redirecionamento do gasto público”, petrificando, dessa forma, “a ação do gerente público” (ABRUCIO, 1997, p. 20).

Como reflexo da primazia das informações orçamentárias e dos amarrados e complexos demonstrativos contábeis estritamente relacionados ao modelo legalista, pode-se até inferir que isso tenha contribuído para a escassez de material ou de estudos acadêmicos em contabilidade pública, quando se fala em “análise de balanço”, diferentemente do que ocorre nos estudos da área privada (SOARES; LYRA, *et al.*, 2011; MENESES; PETER, 2012).

Aliás, esse aspecto não é privilégio da estrutura brasileira, Bakar e Saleh (2011) realizaram uma pesquisa em artigos acadêmicos e constataram que muita coisa não tem sido feita desde 1984 e aquilo que tem sido feito é limitado a um número máximo de três publicações por ano. Os autores elencam dois motivos para esta situação:

Em primeiro lugar o que é bem observado que nesta área de estudo, o setor público é uma sub área pesquisada em comparação com o setor privado, o que é refletido pelo número de revistas de contabilidade dedicados para investigação do sector público, em comparação com o número total de revistas que, principalmente, publica

investigação relacionada com o setor privado (Broadbent & Guthrie, 2008). Em segundo lugar, o exame superficial do tipo de estudos de divulgação, a pesquisa revela que mais está interessado em olhar apenas ao nível da divulgação, ao invés de por que a prática de divulgação é como é. (BAKAR; SALEH, 2011, p. 27)

Ainda neste contexto, e, com base na literatura dos últimos cinco anos, no que tange às pesquisas acerca da evidenciação contábil no setor público brasileiro, seguindo a linha de Meneses e Peter (2012), observa-se que os principais achados estão relacionados com: (1) distorções das informações contábeis; (2) ineficiência de disponibilização de informações contábeis (SOARES; LYRA, *et al.*, 2011); (3) dificuldades de entendimento de informações e relatórios contábeis; (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008; SILVA, 2012), e (4) ausência de evidenciação complementar.

A despeito de o orçamento se constituir em uma peça de inquestionável importância para a sociedade, há dimensões relacionadas à riqueza governamental que transcendem os recursos ali consignados, tais como os valores de estoques (bens e direitos) e de obrigações passadas (financiamentos e dívida) os quais só podem ser evidenciados se a contabilidade seguir preceitos fundamentais de contabilidade e não de controle orçamentário.

Divulgar informações não só orçamentárias como patrimoniais de forma integral é um pressuposto importante para dimensionar o tamanho do Setor Público e a forma como vêm sendo geridos os recursos postos à disposição do Governo por parte da sociedade (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). Dessa forma, visão contábil-patrimonial é de extrema importância para a melhora das finanças públicas.

No Brasil, desde a publicação da lei de finanças públicas (Lei 4.320 de 1964), a opção por informações orçamentárias em prol das patrimoniais já se mostrava superior. Essa relação de priorização pode ter sido mantida devido a uma combinação de fatores os quais influenciavam os atores do processo a manter o sistema ineficiente no fornecimento deste tipo de informação. Conforme apontado também por North (1991), os atores geralmente agem com informações incompletas (SIMON, 1955) e, assim, são necessários julgamentos subjetivos para poder processá-las, ou seja, nessas ocasiões, é possível o surgimento de decisões ineficientes as quais levam a caminhos persistentemente ineficientes, gerando, com isso, os custos de transações.

De todo modo, não será objeto desse trabalho entender quais as razões da gestão pública brasileira por optar em fornecer informações orçamentárias ao invés das contábeis-gerenciais (OLIVEIRA; SILVA; BRUNI, 2012).

Este trabalho torna-se relevante devido ao atual cenário de discussão de usos da informação contábil pelo Governo Central o qual está motivado a inovar nos quesitos de

mudanças pragmáticas nos sistemas contábeis (VIEIRA, 2010; AMARAL; LIMA, 2012; MENESES; PETER, 2012; SANTOS; ALMEIDA, 2012; LIMA, et al, 2009) e, porque, o atual cenário demonstra a existência de uma janela de oportunidade (KINGDON, 2003), o que fornecerá ao trabalho a possibilidade de gerar informações para alteração nos formatos institucionais da contabilidade.

Em outro aspecto, mais gerencialista, os problemas relacionados à necessidade de um volume adequado, útil e confiável de informações para apoiar a adequada tomada de decisão tem-se tornado elemento central para a gestão pública a partir do momento em que ocorre a “crise do Estado contemporâneo”, a qual se caracterizou pela crise econômica dos anos 70, pela crise fiscal derivada do estado de *welfare state*, da ingovernabilidade e da perda do poder sobre o mercado (ABRUCIO, 1997, p. 10).

Após o abalo do estado, na década de 80, as organizações burocratas foram forçadas a se organizarem de forma similar à administração privada para poder, dessa forma, equalizar sua situação deficitária. Surgiam, nesse passo, as instituições com visões primadas pela eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública (ABRUCIO, 1997; MARINI, 2005).

Ao passo que as instituições se modificavam, surgiam técnicas na administração pública que prezavam por instrumentos com grande semelhança aos do setor privado, o qual, segundo grande parte da opinião pública, possuía o modelo ideal de gestão (ABRUCIO, 1997).

Da mutação das instituições e do fortalecimento das técnicas administrativas, surge a necessidade de se desenvolver e aprimorar uma nova estrutura administrativa voltada essencialmente para o setor público (OLIVEIRA; CARVALHO; CORRÊA, 2013).

Kissler e Heidemann (2006), em discussão sobre a evolução do modelo Alemão de administração, expõem que devido “às condições insatisfatórias da modernização praticada” na administração pública é que surge um novo modelo administrativo: o da “governança pública”, e afirma que o “entendimento que se tem sobre governança pública não é muito claro”, pois é um conceito “amorfo” o qual não é possível atribuir “um conceito único de governança pública, mas antes uma série de diferentes pontos de partida” os quais poderiam construir uma nova estrutura participativa que envolva conexões entre o Estado, as organizações privadas e os atores da sociedade civil.

Apesar da dificuldade de se conceituar governança, inclusive na literatura internacional (Grindle, 2007: p. 555), há três pilares consensuais que podem ser usados para a discussão sobre governança:

- i. Gestão pública participativa;
- ii. Tomada de decisão;
- iii. Responsabilização dos agentes tomadores de decisão (*accountability*);

Os itens são derivados do consenso formado por Oliveira, Carvalho e Corrêa (2013) que expõem “que o processo de governança pública envolve múltiplas categorias de partes interessadas”; por Bresser-Pereira (2008) que coloca que governança envolve um processo muito mais amplo na medida em que transmite a idéia de que “as organizações da sociedade civil, empresas comerciais, cidadãos individuais e organizações internacionais também participam do processo de tomada de decisões, embora o governo continue sendo o ator central”. Ademais, para o autor, no modelo gerencial é necessário adotar “novas formas de controle ou responsabilização”. Seguindo a linha, Loffer (2001) apud Kissler e Heidemann (2006) coloca que governança tem como objeto a “ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil”. Na mesma linha, Grindle (2007, p. 555) expõe que é possível afirmar que governança lida com o processo institucional e com as regras do jogo do poder de decisão e, complementa, que governança consiste em “relações de responsabilização entre representantes, cidadãos e agências do Estado”(GRINDLE, 2007).

Portanto, para alcançar o objetivo deste projeto, este se dividirá nas seguintes seções: introdução; referencial teórico subdividido em *New Public Management* e a contabilidade no setor público, teoria da informação contábil, utilidade da informação contábil-financeira no setor público, governança no setor público,; metodologia de pesquisa; análise de dados e conclusão.

1.2. PROBLEMA DE PESQUISA

Qual o nível de utilização das informações contábeis que dão suporte à governança no âmbito patrimonial do Superior Tribunal de Militar, em especial, nos aspectos relacionados à administração participativa, tomada de decisão e na responsabilização?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo Geral

Identificar o nível de utilidade das informações contábeis que dão suporte à governança no âmbito patrimonial do Superior Tribunal Militar.

1.3.2. Objetivos Específicos

Este trabalho deverá abordar os seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar as informações contábeis utilizadas na governança no âmbito patrimonial, em especial, nos aspectos relacionados à administração participativa, tomada de decisão e na responsabilização.
- b) Mensurar o nível de utilidade das informações contábeis utilizadas pelos *stakeholders* no âmbito da governança patrimonial.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. *NEW PUBLIC MANAGEMENT* E A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

No início da década de 80, o modelo de gestão de diversos Estados ficou insustentável diante dos efeitos decorrentes das crises econômicas da década de 70, do aumento inconsistente das funções governamentais¹ (despesas públicas) (ABRUCIO, 1997; BORGES; MARIO, *et al.*, 2010), da crescente competição territorial pelos investimentos privados, da disponibilidade de novos conhecimentos tecno-gerenciais (MATIAS-PEREIRA, 2010), da ascensão de valores democráticos neoliberais e da “crescente complexidade, dinâmica e diversidade das nossas sociedades” (SECCHI, 2009).

A insustentabilidade do modelo ficou ainda mais evidente, quando os problemas governamentais e a crise econômica culminaram na crise fiscal do Estado. Deste modo, os movimentos de reconstrução do modelo administrativo estadista concentraram-se na necessidade de redefinir o papel do Estado no sentido de reduzir sua participação na economia e na redução dos gastos públicos na área social (BRESSER-PEREIRA, 2007; ABRUCIO, 1997).

A redefinição do papel do Estado iniciou-se com a reestruturação do modelo de gestão burocrático weberiano (MARTINS, 1997) o qual, durante a década da crise, sofreu “ásperas críticas” devido a sua “ineficiência, morosidade, estilo autorreferencial, e descolamento das necessidades dos cidadãos” (SECCHI, 2009).

Da reestruturação, surgiram movimentos intelectuais os quais, influenciados pelos aspectos neoliberalistas, debatiam a viabilidade de utilização de critérios da administração privada na administração pública, ou seja, na “empresarialização” do setor público. Assim, dos movimentos gerencialistas surgiu o modelo do *New Public Management* – NPM (ABRUCIO, 1997; BRESSER-PEREIRA, 2007; SECCHI, 2009; HOOD, 1991).

¹ O crescimento insustentável das funções governamentais foi decorrente do “amplo consenso social a respeito do papel do Estado, o qual procurava garantir prosperidade econômica e bem-estar social”(ABRUCIO, 1999). Segundo Abrucio (1999), as funções do Estado se desenvolveram abruptamente a partir de três dimensões: a primeira, iniciada após a década de 30, com incentivos fortes à intervenção estatal na economia, o qual visava garantir o pleno emprego e o valor do mercado (dimensão Keynesiana); a segunda dimensão, relacionada com os quesitos sociais do *Welfare State*, tinha como função garantir o suprimento das necessidades básicas da população; e a terceira dimensão, de natureza funcional administrativa, era decorrente do modelo burocrático weberiano o qual prezava pela racionalidade legal.

Diante do cenário de escassez de recursos públicos (*déficits* orçamentários; crise fiscal), do enfraquecimento do poder estatal e do avanço das ideologias neoliberais, o movimento se fundou em uma reconstrução do “setor público sob bases pós-burocráticas” (ABRUCIO, 1997), tendo como influência principal as práticas administrativas do setor privado as quais, segundo um grupo de estudiosos (BRESSER-PEREIRA, 2007; SECCHI, 2009), tinham muito mais condições de criar um modelo de gestão mais adequado, eficiente e eficaz na condução sustentável dos gastos governamentais.

O NPM foi um movimento globalizado (HOOD, 1991; MATIAS-PEREIRA, 2008; LAPSLEY, 1999), porém a força do movimento variou de acordo com o país (MATIAS-PEREIRA, 2008; POLLIT;BOUCKAERT, 2002). Ou seja, devido às especificidades culturais, políticas, históricas e sociológicas, o movimento gerencialista não alcançou a adequada profundidade em determinados países (MATIAS-PEREIRA, 2008; POLLIT; BOUCKAERT, 2002), ademais, conforme Pollit e Bouckaert (2002, p. 8):

A New Public Management — NPM (Nova Gestão Pública) pode ter afetado muitos países, mas, sem dúvida, afetou alguns muito mais do que outros. Além disso, mesmo aqueles que estão fortemente influenciados por ela tendem a adaptar seus “ingredientes” de forma quase individual, para produzir receitas nacionais diversas.

Como consequência dessas variabilidades, o NPM teve efeitos diversos nas gestões e influenciou em diferentes níveis os aspectos instrumentais dos Estados. Assim, naqueles Estados onde o NPM foi mais forte, houve mudanças, inclusive, nos instrumentos relacionados aos Sistemas Contábeis.

Nesse sentido, Robb e Newberry (2007), analisando os efeitos do NPM, nos aspectos instrumentais da gestão da Austrália e da Nova Zelândia², expuseram que as reformas nos sistemas contábeis foram influenciadas fortemente pelos aspectos ideológicos do NPM (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010; BORGES, MARIO, CARDOSO, & AQUINO, 2010).

Por outra análise, segundo Pigatto, Holanda, et. al. (2010), a alteração no paradigma da função e do papel do Estado demandou um modelo diferente de informação financeira. E, segundo o autor, na Nova Zelândia, o movimento foi impulsionado pela reforma contábil. Ou seja, a reforma neozelandesa partiu do instrumento da gestão para a própria gestão, simbolizando o movimento inverso ao padrão estabelecido por Robb e Newberry (2007).

De toda forma, Nogueira e Jorge (2012) expõem que as reformas na contabilidade do setor público que sejam construídas com base no NPM podem levar à elaboração e

² Pollit e Bouckart (2002), Bresser-Pereira (2007), Abrucio (1999) e Hood (1996) afirmam que estes países também foram pioneiros na construção e implementação dos modelos gerenciais de governo.

apresentação de um novo modelo de relatório financeiro o qual terá um viés muito mais informativo. Este possui a preocupação de fornecer mais e melhor a informação, e de tentar satisfazer as necessidades dos usuários através da divulgação de uma informação útil e oportuna que lhes permitam avaliar e tomar decisões de uma forma mais racional e lógica.

Em uma análise mais radical, Lapsley (1999) expõe que a contabilidade é parte lógica no processo de construção de uma nova gestão pública. Assim, não é possível considerar a contabilidade como apenas uma mudança instrumental e, sim, como parte integrante da reforma. No mesmo sentido, Galera e Bolivar (2007) afirmam que o processo de mudança na contabilidade governamental deveria ter sido feita juntamente com a reforma de gestão do setor público (NPM), a fim de apriomar não só a forma de gestão (gerencialismo) como também a forma de fornecimento de informações íntegras e gerenciais. Assim, segundo esses autores, não seria possível o NPM se tornar efetivo sem a devida re-orientação da contabilidade para um viés mais gerencial. Em outra palavras, como tomar melhores decisões sem possuir melhores informações?

Lapsley (1999), nesse sentido, afirma que os movimentos de NPM oferecem um potencial para o crescimento qualitativo nas informações patrimoniais fornecidas pelos sistemas contábeis, enfatizando, assim, novos significados na vida das organizações públicas.

Apesar da necessária ligação entre as reformas contábeis (informações) e as reformas gerenciais (tomada de decisões), percebe-se que poucos países optaram por realizar as reformas simultaneamente, provalvemente, devido aos aspectos da teoria da variabilidade implementadora do NPM descritas por Pollit e Bouckaert (2002) e Matias-Pereira (2008).

Ademais, quando se analisa a literatura sobre o assunto (LAPSLEY, 1999; SOVERCHIA, 2012; GUTHRIE; OSLON; HUMPHREY, 1999; ANDRADE; CARVALHO, 2013; WINDELS, P.; CHRISTANI, 2008), observa-se que o movimento de reforma da contabilidade (para um viés mais gerencial) foi denominado, semelhantemente ao *New Public Management*, de *New Public Financial Management* – NPFM (WINDELS, P; CHRISTANI, 2008; GUTHRIE, et al, 1999). Esse movimento, diferente do *New Public Management*, deu mais ênfase à qualidade da informação e não à qualidade das decisões sobre eficiência, eficácia e efetividade. No quadro abaixo, pode-se identificar a diferença temporal entre a reforma gerencial (NPM) e a reforma na contabilidade (NPFM):

Quadro 1 - Faixa temporal entre reforma contábil e gerencial

País	<i>New Public Management - NPM</i>	<i>New Public Financial Management - NPFM</i>
------	------------------------------------	---

Austrália	1980	1980
Reino Unido	1980	1991
Nova Zelândia	1980	1980
Romênia	1985	2000
Suécia	1980	1986 (1993)
Grécia	1982	1996*
Holanda	1980	1982
Estados Unidos	1980	1990
Japão	1990	2001
Brasil	1995	2008
Belgica	1995	2002
França	1980	1995
Alemanha	1990	1995

Fonte: Organizado pelo autor, utilizando o referencial de Andrade e Carvalho (2013), Lapsley (1999), Pollit e Bouckaert (2002), Matias-Pereira (2008) e Windels (2008).

De todo modo, ao que parece, os indutores das reformas estão atrelados ao tipo de “matéria-prima” que aquele sistema se utiliza. Assim, sabendo que a gestão utiliza-se de informações e a contabilidade, de eventos, e que o produto desses sistemas são, respectivamente, tomada de decisões e informações, não é possível que o sistema gerencial se desenvolva sem o produto principal, informações gerenciais.

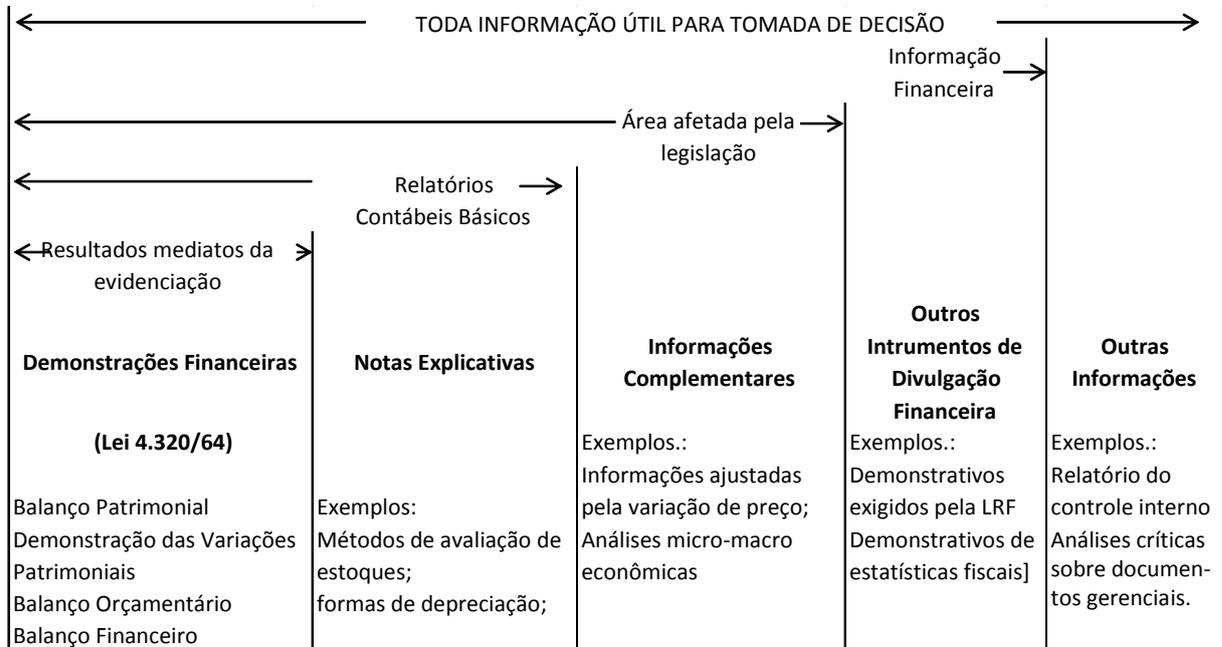
2.2. UTILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Para Meneses e Peter (2012), analisando as fases do processo de fornecimento das informações contábeis, de acordo com Lopes e Martins (2006), são fases do processo de fornecimento das informações contábeis o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação (*disclosure*), todas atreladas aos objetivos da contabilidade.

A primeira fase, reconhecimento, está relacionada “ao processo de classificação dos eventos que ocorrem no patrimônio contábil”. A segunda, mensuração, “consiste no momento da atribuição de valor aos eventos que foram anteriormente classificados e reconhecidos”. A última e terceira fase, evidenciação, consolida as duas primeiras - reconhecimento e a mensuração - as quais serão transformadas e demonstradas aos usuários da informação.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC³ (2008) dispõe que as demonstrações contábeis e as notas explicativas são as formas mais conhecidas de se evidenciar as informações coletadas pelos sistemas contábeis, porém o grupo de informações necessárias para influenciar o usuário na tomada de decisão é bem mais amplo:

Figura 1 - Divulgação Financeira



Fonte - elaborada pelo autor adaptado de Hendriksen e Breda (2010)

Assim, em qualquer instituição, pública ou privada, a informação contábil é fonte central do processo sistemático do qual a governança se origina (JACQUES; RASIA, et al., 2011; KELM, 2008; DEDONATO; BEUREN, 2011; GABRIEL; SILVEIRA, 2011; NAKAGAWA; MIBA, et al., 2007; OLIVEIRA; CARVALHO; CORRÊA, 2013). Nesse sentido, Ilha et al (2009) expõem a ideia de que a informação contábil cumpre dois papéis, o primeiro de prover os usuários com informações que ajudarão na tomada de decisões, ou seja, que podem levar a alterar o “estado da arte” de seu conhecimento sobre aquela entidade e, o segundo, de fornecer a possibilidade de, a partir das informações interpretadas, construir soluções para problemas presentes ou futuros (GABRIEL; SILVEIRA, 2011).

³ O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC - é uma entidade autônoma criada pela Resolução CFC nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade e tem como objetivo o estudo, preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e, com isso, permitir a emissão de normas pelas entidades regulamentadoras brasileiras visando à centralização e uniformização das práticas contábeis brasileiras.

Coelho (2012, p. 40) expõe que o conceito possui um viés gerencial que proporciona para a contabilidade uma dupla utilização: a primeira, de ferramenta de diagnóstico da situação da empresa e a segunda, de auxílio na solução dos problemas evidenciados.

De um modo mais prático, a contabilidade é a linguagem utilizada para registrar a história financeira e econômica de uma instituição (PORTON; NORTON, 2009). Dessa forma, a contabilidade serve, também, como instrumento de manutenção do *accountability* (NAKAGAWA; MIBA, *et al.*, 2007), pois os fins de uma gestão serão esclarecidos através do *storytelling* da contabilidade e a responsabilidade dos gestores será demonstrada (ou quitada) pelos demonstrativos contábeis (JESUS; EIRADO, 2012; NAKAGAWA; MIBA, *et al.*, 2007). Nesse sentido, entende-se que a contabilidade pode ser considerada como indutora no processo de redução da assimetria de informação existente na relação agente-principal (GABRIEL; SILVEIRA, 2011; EISENHARDT, 1989; MENESES; PETER, 2012).

De toda forma, é consenso que o objetivo da contabilidade é comunicar e/ou fornecer informações econômico-financeiras aos diversos usuários da informação contábil, em especial, aos interessados diretos, os chamados *stakeholders*⁴(LIMA; CARMO, *et al.*, 2012; GABRIEL; SILVEIRA, 2011; NAKAGAWA; MIBA, *et al.*, 2007; HENDRIKSEN; BREDA, 2010; IUDÍCIBUS, 2010).

O CPC (2011, p. 08), instituição central de estudos sobre a informação contábil no Brasil (CPC, 2011), ao interpretar as normas internacionais sobre contabilidade, afirma que para a informação contábil-financeira ser considerada útil esta precisará ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação não significa somente “usar” ou “não usar” as informações contábeis, implica em expandir o sentido da variável ao nível de relevância e fidedignidade do que se propõe a representar. Cabe ressaltar que a análise por meio dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis é de relevância para este trabalho tendo em vista que tal órgão emite os pronunciamentos contábeis nacionais com base nos normativos internacionais, dessa forma, grande parte das informações relacionadas neste trabalho possuem alta aderência aos normativos internacionais.

De outro lado, cabe frisar que os normativos de contabilidade pública, emitidos e traduzidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (2010), seguem o padrão das normas internacionais de contabilidade privada. Portanto, os pronunciamentos do CPC – com algumas

⁴ Freeman (1984) classifica *stakeholders* como “qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pelos objetivos organizacionais”.

exceções - possuem aderência tanto aos normativos internacionais da contabilidade privada quanto da contabilidade pública.

Carmo et al (2012), estudando os conceitos de Choi, Frost e Meek (1999), expõem que a contabilidade, por possuir uma função social, deve responder às necessidades da sociedade e, dessa forma, “refletir as condições culturais econômicas, jurídicas, sociais e políticas do meio em que opera”. Cabe a contabilidade a capacidade de se modificar em prol do usuário, fornecendo-o informações úteis a cada cenário apresentado. Ademais, Carmo et al (2012), no mesmo sentido de Iudícibus (2010), ainda refletem que, apesar da capacidade modificativa da contabilidade, cabe aos usuários desta, portanto a sociedade, parcela de responsabilidade “na adaptação da contabilidade aos seus anseios por informações econômicas e financeiras”. Carmo et al (2012), por fim, colocam que o reflexo dessa demanda externa da contabilidade é evidenciada por parte da criação de evidenciações voluntárias e criação de índices externos para qualificação da informação contábil (SILVA; MAGALHÃES-FILHO, 2005; PENDLEY; RAI, 2009; CERRILO-I-MARTINEZ, 2011; SERRANO-CINCA, RUEDA-TOMÁS; PORTILLO-TARRAGONA, 2009).

As características qualitativas da informação contábil são “as propriedades da informação necessárias para torná-la útil” (HENDRIKSEN; BREDA, 2010; CARMO; PADOVANI, 2012; GABRIEL; SILVEIRA, 2011).

Seguindo a linha do CPC (2011, p. 08), as características de utilidade da informação contábil (ou características qualitativas essenciais da informação contábil (HENDRIKSEN; BREDA, 2010)), “relevância” e “representação fidedigna”, são colocadas como características fundamentais, sendo que a informação relevante “é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários” mesmo que a decisão tomada não leve em consideração a informação gerada, ou seja, relevância é a capacidade de influenciar a decisão positivamente, negativamente ou de forma neutra, confirmando (ou rejeitando) posição anterior ao fornecimento da informação contábil, enquanto que a representação fidedigna expõe que os relatórios contábeis devem possuir a capacidade de representar um fenômeno econômico passado “em palavras e números”. Da mesma forma, a IPSAS 1, expõe:

A informação é relevante para os usuários quando ela pode ajudá-los a avaliar eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010)

Analisando mais profundamente tais aspectos, o CPC (2011, p.17) afirma que uma informação contábil-financeira só será relevante quando for capaz de “fazer diferença nas decisões”. Porém, para alcançar este valor influenciador, a informação deverá possuir “ou um

valor preditivo, ou um valor confirmatório ou ambos”, sendo que a informação tem valor predito quando “puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para predizer futuros resultados”, ou seja, a informação com valor preditivo seria aquela utilizada pelos usuários para fazerem suas “próprias previsões”, assim, a informação contábil por si só não tem capacidade de predição. Por outro lado, a informação possuirá valor confirmatório se retroalimentar avaliações anteriores, confirmando ou alterando situações já criadas.

De outra forma, quando o Comitê (2011, p. 18) aprofunda nas questões sobre o aspecto da representação fidedigna, afirma que para ser “representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos” que, juntos, dão à característica de confiabilidade da informação contábil: completude, neutralidade e exatidão.

Desse modo, segundo o CPC (2011, p. 18), completude estaria ligada ao “retrato da realidade econômica completo” o qual deve incluir “toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado”. Por sua vez, a neutralidade da informação se relaciona com a capacidade de retratar a realidade econômica desprovida “de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira”. E, por fim, no sentido de exatidão a representação fidedigna deveria ser isenta de erro em todos os aspectos relevantes, ou seja, livre de “erros ou omissões no fenômeno retratado”.

Conclui-se que para a informação ser considerada útil essa deverá não só representar um “fenômeno relevante, mas também representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar” (CPC, 2011). Assim, “nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, tampouco a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomarem boas decisões” (CPC, 2011).

Em uma análise empírica, Coelho (2012) com o objetivo de analisar a utilidade da informação contábil nas entidades sem fins lucrativos concluiu, através de questionários e aplicação de testes estatísticos, que, para aqueles setores pesquisados, quanto mais frequentes forem disponibilizadas as informações contábeis, maior será a sua influência na tomada de decisão e, quanto mais oportuna for à informação, maior será sua chance de influência na decisão. Ou seja, diante dos dados apresentado na pesquisa, outros fatores, além da representação fidedigna e da relevância, podem afetar a tomada de decisão (utilidade).

Nesse sentido, surgem as características adicionais da informação contábil que podem trazer melhorias para a tomada de decisão (ou características de melhoria da

informação contábil⁵), ou seja, não são essenciais, como os aspectos de relevância e representação fidedigna, mas podem influenciar positivamente nos aspectos de utilidade (CPC, 2011). Assim, podemos considerar como características adicionais da informação contábil aquelas expostas pelo CPC (2011), IPSAS (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010) e Hendriksen e Breda (2010): comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

No quesito comparabilidade, informa o CPC (2011) que a informação será “mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data”. Assim, explica o CPC (2011) que a “comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles”, ou seja, a informação contábil, para ser comparável, deverá “proporcionar ao usuário a verificação da evolução do patrimônio da entidade analisada” (CARMO; PADOVANI, 2012). No mesmo sentido do CPC e Carmo & Padovani (2012), Iudícibus (2010) e Hendriksen e Van Breda (2010).

Os aspectos de comparabilidade ganharam relevância quando Coelho (2012), ao analisar os resultados encontrados, conclui que os gestores valorizam acompanhar e avaliar os resultados da entidade em períodos distintos ou em relação a outra entidade, e esperam que as informações sejam confiáveis. Assim, por este trabalho, a tomada de decisão figura no campo de escolha entre mais de uma alternativa. Sendo assim, a característica “comparabilidade” é indispensável à informação contábil que se preste a auxiliar o processo decisório.

No caso da verificabilidade, a mesma instituição contábil técnica, CPC, expõe que este quesito “ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar”. Na prática, essa qualidade gerencial significa que diferentes usuários da informação, cômicos e independentes, podem chegar a uma única interpretação sobre o fato, “embora não cheguem necessariamente em um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna”. Para Hendriksen e Van Breda (2010), a verificabilidade relaciona-se com a capacidade de a informação ser comprovada, ou seja, a evidenciação da informação deverá ser passível de ser constatada por outros usuários. Para Coelho e Lima (2009), a verificabilidade está relacionada à eficiência informacional e “deve garantir que os agregados

⁵ O Cômite de Pronunciamentos Contábeis denomina as características adicionais da informação contábil como “características qualitativas de melhoria da informação contábil”.

contábeis publicados estão fundados em fatos e resultados observáveis, e não em opiniões ou julgamentos da gerência”.

Para o quesito de tempestividade, o CPC (2011) expõe que a tempestividade significa ter “informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões”. Assim, este quesito está essencialmente ligado ao tempo de disponibilização da informação. O CPC (2011) dá ressalva ao aspecto temporal somente quando se refere à informação com utilidade prolongada no tempo, “em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências”. Da mesma forma, afirmar a IPSAS 1, parágrafo 69:

A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando estas não forem disponibilizadas aos usuários dentro de um período razoável após a data-base das demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010)

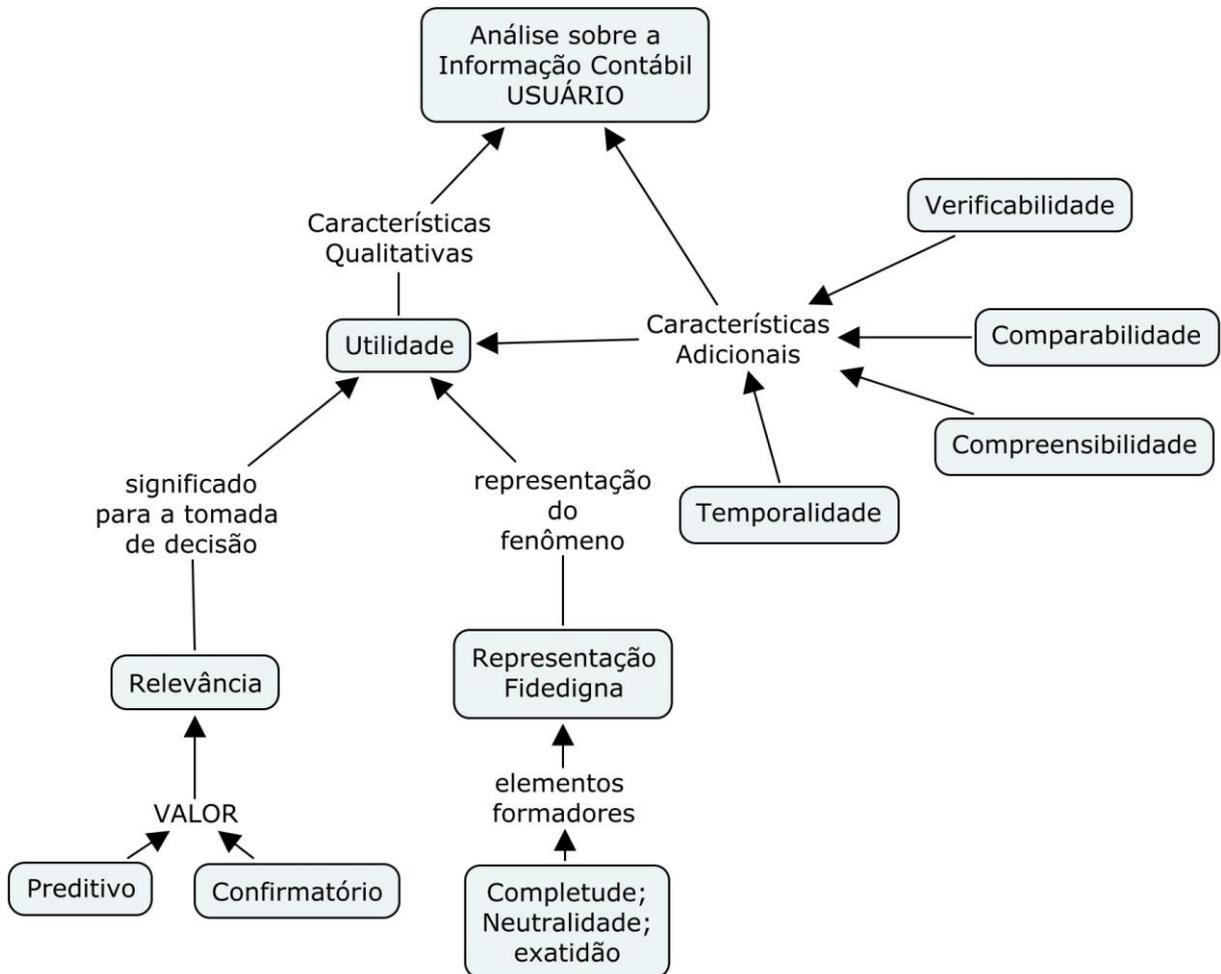
Por fim, segundo o CPC (2011), o último critério de melhoria da informação contábil, a compreensibilidade, está relacionado com a apresentação da informação, ou seja, com os aspectos de clareza e concisão. Assim, afirma o CPC (2011) que há fenômenos que “são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos”, com isso a exclusão desses dos relatórios contábil-financeiros “pode tornar a informação constante em referidos relatórios mais facilmente compreendida”, “contudo, referidos relatórios seriam considerados incompletos e potencialmente distorcidos”. Da mesma forma, as IPSAS colocam:

A informação é compreensível quando se espera que os usuários entendam razoavelmente o seu significado. Para este fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável a respeito das atividades da entidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010)

Com isso, afirma o CPC (2011) que as características de melhoria fazem parte de um processo interativo que não segue uma ordem preestabelecida e devem ser maximizadas na extensão possível. Há de se considerar, antes de qualquer coisa, que as informações devem abordar inicialmente as características essenciais (relevância e representação fidedigna) e, em seguida, deve-se abordar as características adicionais, na medida do possível, tendo em vista que as características essenciais devem sobressair às características adicionais. Ou seja, na análise do CPC (2011) a análise sobre utilidade da informação contábil deve incidir, prioritariamente, sobre as características qualitativa da informação (relevância e representação fidedigna) e, secundariamente, o analista deve observar os pontos adicionais da informação (verificabilidade, completude, temporalidade e compreensibilidade). No entanto, Hendriksen e Breda(2010) afirmam que há um *trade-off* entre as características qualitativas e as

gerenciais, portanto o analista deve sempre observar até que ponto os aspectos gerenciais podem influenciar negativamente ou positivamente no sentido de melhoria da informação:

Figura 2 - Modelo Informacional Geral da Teoria da Informação



Fonte - Elaborada pelo autor

Além dos aspectos internos da informação, observa-se que as informações contábeis podem sofrer com o ambiente externo o qual pode prejudicar a relação entre as variáveis internas da informação e, portanto, ocasionar divergências (*gap informacional*) entre o que é requisitado pelo gestor e o que é fornecido pelo técnico (PIERCE; O'DEA, 2003).

Assim, na análise do ambiente externo, há de se considerar a teoria da Semiótica e sua aplicação na teoria da contabilidade, conforme descrito por Hendriksen e Breda (2010).

A teoria da Semiótica é definida como ciência que se dedica ao estudo de todas as linguagens. Hendriksen e Breda (2010) expõem que uma das classificações das teorias contábeis se apoia na noção de que a Contabilidade é uma linguagem (DIAS FILHO, J. M;

NAKAGAWA, 2012) e, por isso, possui um dos três componentes da linguagem ou dimensões da Semiótica: Semântica, Pragmática e Sintática (ou sintaxe).

Para Hendriksen e Breda (2010), a relação da dimensão Semântica na Contabilidade ocorre no momento em que se pergunta qual é o significado que a informação tem para o usuário. Assim, a semântica é diretamente proporcional aos níveis de compreensão do usuário (compreensibilidade da informação contábil). Em relação à dimensão pragmática, os autores afirmam que esta dimensão se relaciona com o estudo do efeito da linguagem, preocupam-se, portanto, em “verificar o grau de adequação das informações contábeis aos objetivos de seus destinatários” (DIAS FILHO, J. M; NAKAGAWA, 2012). Por fim, a dimensão sintática, procura-se compreender o estudo da gramática e da linguagem, ou seja, “procura-se compreender as informações contábeis à luz do conjunto de normas e princípios que regem a sua produção”, conforme Dias Filho e Nakagawa (2012).

Assim, é necessário ponderar os efeitos da semiótica, ou seja, qual significado determinado signo (elemento gráfico da semiótica) é capaz de gerar no usuário, em outras palavras, qual é o efeito das informações contábeis para um determinado usuário? Essa questão se torna relevante, haja vista a necessidade de se estabelecer um padrão de comunicação entre o emissor e o receptor. Dessa forma, seguindo a linha de pesquisa da dissertação de Silva (2010), como interpretação semântica será utilizada as “terminologias contábeis e as interpretações que os usuários possuem sobre esses termos”, como interpretação pragmática, as formas pelos quais os jornalistas e gestores públicos “analisam as informações contábeis e financeiras das empresas e qual sua utilizam” e, por fim, como dinâmica sintática, serão utilizados os temas discutidos no referencial teórico.

Com isso, no momento de registrar, fornecer e comunicar as informações contábeis, deve se atentar para uma série de atributos os quais irão tornar a informação útil ou não para a administração, ou seja, a relação informações contábeis-usuário é feita essencialmente via troca de informações contábeis, as quais são únicas para redução da limitação da racionalidade e na mitigação do efeito *framing*⁶ na tomada de decisão (para este trabalho,

⁶ O efeito *framing*, originado do estudo de Tversky e Kahneman (1986), é derivado da teoria da racionalidade limitada de Simon (1955). Segundo este autor, aqueles que tomam decisões não podem ser verdadeiramente racionais, devido à necessidade de levar em consideração diversos fatores externos ao agente econômico, dessa forma, há de se admitir que no processo de tomada de decisão a racionalidade do agente será limitada. Assim, segundo Tversky e Kahneman (1986), o efeito *framing* está relacionado à forma como um problema é apresentado ao tomador de decisão em ambiente de racionalidade limitada. Segundo os autores, a forma como um problema é colocado provoca preferências discrepantes ao tomador de decisão, sendo possível até “reverter uma preferência entre alternativas de uma decisão em função de alterações na maneira de apresentar o problema” (ALVES et al, 2011).

frames da semiótica) (BARRETO; MACEDO; ALVES, 2013; MARTINS; CARVALHO, *et al.*, 2013).

2.3. UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO

Holanda e Vieira (2009), ao analisar a informação contábil no âmbito do Setor Público, expõem que este tipo de informação é vinculada a um contexto cuja intersecção multidisciplinar é abrangente e cujos interesses dos diversos *stakeholders* são difusos (VIERA, 2010) (no mesmo sentido, da pluralidade de preferências dos indivíduos ARROW (1951)) e, ainda, afirmam que atender aos diversos tipos de usuários envolvidos nessa seara de informações é um desafio, tendo em vista a necessidade imprescindível de apresentar informações íntegras, completas e confiáveis. Além do mais, o fornecimento de informações sobre a situação econômica, patrimonial, operacional, política e social diante de uma democracia representativa é um princípio inescusável (BOBBIO, 1997, pp. 83-92). Aliás, o fornecimento amplo de informações acerca da situação financeira do Estado influencia positivamente o desenvolvimento de uma democracia mais participativa e cooperativa, além de criar subsídios ao controle social (MENESES; PETER, 2012) e à diminuição da assimetria informacional (PRZEWORSKI; STROKES; MANIN, 1999; ABRUCIO; LOUREIRO, 2005; CENEVIVA; FARAH, 2012).

Nessa mesma linha, Ceneviva e Farah (2012) expõem que “a transparência governamental é uma condição *sine qua non* para o funcionamento dos mecanismos de responsabilização”, tendo em vista que a informação é um dos instrumentos necessários, mas não suficiente, para desenvolver “mecanismos de controle e fiscalização”. Os autores ainda salientam que a importância dos mecanismos de controle e fiscalização, via fornecimento de informação, tem ganhado relevância na literatura, devido ao fato de que o controle exercido via processos políticos são ineficientes (da mesma forma, PRZEWORSKI (1991) e MANIN (1995)), principalmente, quando se trata de responsabilização dos governantes, e que esses instrumentos de fiscalização e controle democrático podem desempenhar funções duais: de responsabilização e de melhora na qualidade da gestão pública. Assim, os autores concluem que “duas formas de controle democrático não eleitoral, em especial, têm sido destacadas: os mecanismos de controle social e os mecanismos de controle da administração pública pelos resultados das políticas e dos programas governamentais”.

Schwartzman (2009, p. 65) afirma que “não há como reunir mecanicamente as preferências dos indivíduos em uma preferência geral” e que, por isso, “existirão sempre diferenças de informação e preferências entre a população e seus representantes, tornando

difícil, senão impossível, que a primeira controle totalmente o comportamento dos segundos”. Dessa forma, conclui o autor, seria “essencial, em uma democracia, que o princípio da representatividade seja garantido e que existam mecanismos regulares e previsíveis que permitam aos cidadãos avaliar seus dirigentes e confirmar, ou não, seus mandatos” (SCHWARTZMAN, 2009, P. 65).

Assim, apesar do consenso da literatura sobre necessidade de instituir novos mecanismos sociais de controle e fiscalização, existe, ainda, grande deficiência na fonte material para a ignição desses novos mecanismos qual seja: o adequado fornecimento de informações, em especial, informações relacionadas aos aspectos contábeis (SOARES, LYRA, *et al.*, 2011; BORGES; MARIO, *et al.*, 2010; SILVA; 2009; MOTA, 2009; FREY, MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008; SILVA, 2012; MENESES; PETER, 2012; ROBB; NEWBERRY, 2007) representam o resultado estático agregado de informações originadas de fluxos monetários, ou seja, as informações patrimoniais representam o estoque de informações monetárias dinâmicas (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2001) (FISHER, 1896, p. 514).

Assim, em um aspecto mais prático, salvo algumas exceções, as informações derivadas das informações orçamentárias brasileiras são categorizadas, tipicamente, como variáveis de fluxo, ou seja, variáveis informacionais dinâmicas. Por isso, o fornecimento de informações para a tomada de decisão pode ser considerada precária para a análise de informações estocadas no passado.

O fornecimento de informações estocadas flui de sistemas contábeis os quais também tem como o objetivo fornecer informações úteis aos usuários da contabilidade (IUDÍCIBUS, 2010; HENDRIKSEN; BREDA, 2010). Ou seja, tendo em vista que a utilidade da informação contábil é dada pelo usuário, há de se identificar o seu usuário.

Assim, quando se analisa o grupo de usuários da informação contábil, observa-se outro problema na busca da plena informação contábil no setor público, em regime democrático: a definição de quem é o usuário da contabilidade ou, em um cenário mais problemático, qual é o objetivo das informações para cada usuário. Analisando a teoria da contabilidade privada, Hendriksen e Breda (2010) tentando definir quem poderia ser o usuário da contabilidade argumentam que há grande problema na definição do usuário, pois, segundo eles, alguns consideram como usuários os “empregados, ou os clientes, ou o público em geral”, outros sustentam que os usuários devem ser “os acionistas, outros investidores e os credores”. Iudícibus (2010) argumenta que o problema de se encontrar um usuário específico

para a contabilidade depende do objetivo da contabilidade. Segundo este autor, o estabelecimento dos objetivos da Contabilidade pode ser feito de duas maneiras:

ou consideramos que o objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário. (Iudícibus, 2010, p. 5.)

Com base nisso, o autor conclui que o problema de selecionar para quem a informação contábil deve ser direcionada é complexo, pois:

ou fornecemos conjuntos separados de informação para cada tipo de usuário ou fornecemos uma única informação-relatório, tão abrangente e detalhada que poderá servir a muitos usuários, embora não sirva todos. (Iudícibus, 2010, p. 5.)

Nesse mesmo sentido, Hendriksen e Breda (2010) relatam que devido à existência de objetivos diversos por parte dos grupos de usuários na utilização da informação contábil⁷, seria necessário ponderar a “conveniência da apresentação de relatórios diferentes, para usuários distintos” e se for adotado este modelo (de relatórios com finalidade específica), “será preciso selecionar a informação relevante” de acordo com os vários modelos de predição e tomada de decisão dos usuários. Ou seja, os autores argumentam que é preciso entender os modelos de tomada de decisão de todos os tipos de usuários para, então, moldar os relatórios contábeis às necessidades dos usuários.

Não obstante o modelo ideal traçado, Hendriksen e Breda (2010) expõem que este procedimento pode não conduzir aos melhores resultados, devido à racionalidade limitada dos usuários e, porque, os usuários podem não estar utilizando os melhores modelos de tomada de decisão. Neste sentido, os autores concluem que devido às barreiras encontradas, a melhor decisão seria dar ênfase às informações com finalidade genéricas, pois “atenderiam às exigências do maior número possível de usuários”.

Nesse mesmo sentido, Iudícibus (2010) afirma que enquanto não for possível conhecer suficientemente “todos os detalhes de cada modelo decisório de cada usuários (...), não poderemos atender igualmente bem, em todo e qualquer tempo, a todos os usuários”. A isso, soma-se à dificuldade de identificar o usuário e o seu objetivo, as formas de evidenciação da informação contábil que estão ligadas ao nível de sofisticação e conhecimento que um usuário deve possuir (HENDRIKSEN; BREDA, 2010; IUDÍCIBUS,

⁷ Hendriksen e Breda (2010) ainda citam um exemplo para justificar a situação: “por exemplo, sabe-se que os administradores de empresas menores, juntamente com seus auditores, sentem que o processo de fixação de padrões é viesado na direção dos objetivos das empresas de maior parte. De maneira análoga, muitos administradores de organizações sem fins lucrativos acham que o processo de fixação de padrões é viesado na direção dos objetivos de organizações com fins lucrativos.”

2010). Ou seja, segundo a doutrina consolidada, é necessário que se estabeleça um referencial de leitor médio para, assim, ter uma base para a elaboração de relatórios contábeis.

Assim, com base em Iudícibus (2010) e Hendriksen e Breda (2010), podemos considerar que, diante da impossibilidade de identificar os objetivos dos usuários e da necessidade de considerar um leitor médio para os relatórios contábeis, a contabilidade prioriza o fornecimento de informação ao chamado usuário-médio, o qual se compõe de um conjunto de usuários da informação contábil que receberá o maior número de informações genéricas entendíveis, ou seja, que possam ser absorvidas (doravante, chamaremos os conceitos expostos por esses autores de teoria do usuário-médio da contabilidade).

Contudo, apesar da teoria do usuário-médio, surgem questionamentos em sentido oposto ao colocado, ou seja, perguntamos se o atendimento ao usuário-médio, não significaria, por si só, uma forma de limitação a outros tipos de usuários que não o médio?

Em se tratando de setor público, e diante dos princípios constitucionais democráticos representativos, não se faz prudente restringir o acesso às informações contábeis a um tipo específico de usuário. Vieira (2010) expõe que “a ausência de divulgação de informações sólidas e consistentes” pode ser considerada a causa determinante para o surgimento de crises em muitos países como, também, “o conhecimento sobre as informações contábeis e financeiras dos governos é prerrogativa do sistema democrático” e, por isso, “se insere no amplo conjunto de informações a que o cidadão pode ter acesso”.

Da mesma forma, em uma linha internacional, Bakar e Saleh (2011) expõem que a falta de evidenciação no setor privado pode ser até compreensível diante de contexto da concorrência e estratégias financeiras e de operações que precisam ser realizadas de uma maneira confidencial, em razão dos princípios da livre concorrência (BARTON, 2011). Entretanto a não evidenciação, ou a priorização a um grupo de usuários (usuário-médio), no caso do setor público, “pode ser perturbante”. Os autores ainda concluem que, no ambiente público, a sociedade “tem todo o direito de ter acesso à informação contábil, a fim de verificar se o dinheiro público é bem gasto pelos gestores públicos”, da mesma forma, “os organismos públicos são totalmente responsáveis perante o público e devem ser transparentes ao divulgar as informações necessárias”. Barton (2011), na mesma linha, enfatiza que enquanto o *accountability* no setor privado é focada nas relações entre investidores e “se restringe ao fornecimento de demonstrações contábeis para fins gerais, uma vez no ano, complementado por relatórios trimestrais abreviados”, no caso público, “as exigências decorrentes do *accountability* público é muito mais ampla” (ou conforme colocado por Behn (1998), a

accountability democrática envolve aspectos relacionados a resultados, responsabilização, prestação de contas).

Com isso, em uma linha mais prática, a concentração de informações contábeis em algum tipo de usuário (usuário-médio) pode ocasionar a perda de aspectos qualitativos como os critérios de relevância, representação fidedigna, verificação e comparabilidade, tendo em vista que a evidenciação pode se tornar autorreferenciada (LAPSLEY et. at., 2009), ou seja, limitada aos desejos do grupo restrito de usuários-médios⁸. Aliás, justamente por isso (a autorreferência leva a perda da relevância), pode ser que às informações contábeis brasileiras deixaram de ser percebidas pelos gestores públicos como uma fonte adequada e útil de informação para a gestão pública (BORGES, MARIO, et al., 2010; SILVA, 2009).

Assim, diante dos aspectos autorreferenciais, percebe-se que as informações evidenciadas pelas demonstrações e relatórios contábeis, no setor público, se transformam em documentos generalistas, “complexos, amarrados a exigências legais e de difícil entendimento para a população” (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008; SILVA, 2012), os quais não facilitam nem os aspectos relacionados à *accountability* (MENESES; PETER, 2012) (BORGES, et al, 2010), nem aos aspectos relacionados à tomada de decisão.

Apesar da latente necessidade de ampliação da quantidade de informações contábeis disponíveis, não se trata de difundir informações contábeis desnecessárias e inúteis. Há de se ampliar o acesso às informações contábeis úteis e necessárias à sociedade, tanto nos quesitos de mensuração da qualidade do gasto público como também de informações sobre a dívida, carga tributária (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010; MACIEL, 2013), situação econômica (GALERA; BOLIVAR, 2007), situação depreciativa e etc.

Ainda nesse sentido, Simon (1955) afirma que os indivíduos têm capacidades limitadas de captação e análise de informações, assim, “o que se deseja de uma informação é que ela atenda a necessidade de cada um, a fim de evitar a dispersão em detalhes que nada contribuem para o processo de tomada de decisão” (BARRETO; MACEDO; ALVES, 2013). Da mesma forma, Iudícibus (2010, p, 118) aponta que o bom senso do profissional responsável pela evidenciação das informações qualitativas é essencial na determinação se uma informação aumentará a relevância a ponto de justificar o aumento da quantidade de informações.

⁸ No caso brasileiro, aparentemente (VIEIRA, 2010), o usuário-médio pode ser representado por um conjunto de órgãos os quais estão relacionados ou a consolidação ou a prestação de contas. Por exemplo, no caso federal, as informações contábeis são preenchidas para informar a execução financeira para a Secretária do Tesouro Nacional, órgão central da contabilidade do governo.

Por outro lado, além dos aspectos relacionados à quantidade das informações contábeis disponíveis, há a necessidade, no setor público, desse aprimorar a qualidade das informações já disponibilizadas (MENESES; PETER, 2012).

Nesse sentido, e conforme descrito na seção 1 deste capítulo, surge um movimento internacional com o objetivo de melhorar à qualidade das informações contábeis (*New Financial Public Management*).

Assim, analisando as reformas originadas desse movimento, no âmbito internacional, Papenfuß e Schaefer (2009), pesquisando sobre o estado Alemão, descreveram que diversas críticas foram feitas ao processo reformista em razão de que, no processo, surgiram muitos objetivos incertos. Os autores argumentam que, devido às críticas, o modelo reformista decidiu convergir os objetivos incertos em apenas um: mudança do modelo de regime contábil⁹, visando adotar um método de registro de informações contábeis com viés mais gerencial (ou empresarial).

Na verdade, realizando uma consulta em artigos internacionais dos últimos cinco anos de que tratam sobre o assunto reformista, observa-se que as discussões centrais se detiveram em deliberar sobre os efeitos do modelo de regime a ser adotado (ANESSI-PESSINA, 2007; CONNOLLY, 2006; HYNDMAN; CONNOLLY, 2011; PINA, 2009; ROBB e NEWBERRY, 2007; NOGUEIRA; JORGE, 2012; EZZAMEL, HYNDMAN, *et al.*, 2013; BARTON, 2011; ANDRIANI; KOBER; NG, 2010; KOBER, 2010; BERGMANN, 2011; YAMAMOTO, 2008; WINDELS, 2008).

Robb & Newberry (2007), analisando a Austrália e a Nova Zelândia, expõem, nesse mesmo sentido, que estes países foram pioneiros na reforma dos sistemas contábeis (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010; BORGES et al, 2010) para um estilo mais empresarial e, por isso, influenciaram na disseminação de uma contabilidade com viés empresarial para todos os outros governos que, em razão disso, passaram a adotar ou o modelo descrito na Nova Zelândia ou exposto pelas normas internacionais de contabilidade públicas, publicadas por instituições independentes de contadores, as IPSAS¹⁰ (GALERA; BOLIVAR, 2007).

⁹Tradicionalmente, pode-se definir regimes contábeis como as metodologias que orientam o reconhecimento dos fatos contábeis. Adicionalmente, pode-se classificar, classicamente, os regimes de duas formas: regime de caixa ou regime de competência. O regime de caixa é a metodologia de reconhecimento dos fatos contábeis quando eles efetivamente afetam as contas financeiras da entidade, enquanto que o regime de competência é aquele que se registra os fatos contábeis independente de registro ou passagem em contas financeiras.

¹⁰ As normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSAS) emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) compreendem um conjunto de critérios de qualidade a serem utilizados pelas entidades governamentais em todo o mundo (IFAC, 2006). Ademais, Galera e Bolivar (2007), estudando a utilidade das

Carmo e Padovani (2012), descrevendo as medidas de desempenho no setor público, expõem que a tendência mundial de levar a contabilidade pública para um sentido empresarial pode gerar uma nova demanda dos cidadãos-usuários, no sentido de pressionarem os gestores públicos para melhorarem o desempenho e a eficiência no fornecimento de bens e serviços públicos e na gestão das instituições públicas.

Conforme exposição de Nogueira e Jorge (2012), as reformas contábeis do setor público, influenciadas por ideais da Nova Gestão Pública, podem levar à elaboração e apresentação de um novo modelo de relatório financeiro o qual terá um viés muito mais informativo e terá como preocupação fornecer mais e melhor a informação, tentando satisfazer as necessidades dos usuários através da divulgação de uma informação útil e oportuna que lhes permitam avaliar e tomar decisões de uma forma mais racional e lógica.

No Brasil, diferente do que ocorreu em outros países¹¹, a reforma contábil começou em 2007 com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), instituindo o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, e, em seguida, com o Ministério da Fazenda publicando a portaria nº 184/2007 que estabeleceu diretrizes para a condução das normas brasileiras ao padrão internacional (MENESES; PETER, 2012; SANTOS; ALMEIDA, 2012; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013; OLIVEIRA; SILVA; BRUNI, 2012).

Nesse sentido, apesar das diretrizes normativas, é possível definir, com base na literatura nacional, os objetivos efetivos da reforma contábil brasileira em três tipos de estudos: (1) “reduzir as diferenças das práticas contábeis adotadas pelos entes da Federação” (MENESES; PETER, 2012); (2) “reconhecer os fatos contábeis com base nas variações ocorridas no patrimônio”¹² (MENESES; PETER, 2012; PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2006, REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010); (3) e a viabilização de um sistema de custos adequado à administração pública) (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010; BORGES; MARIO, *et al.*, 2010; PIGATTO; HOLANDA; ET AL., 2010; OLIVEIRA; SILVA; BRUNI 2012).

Os estudos do tipo (2) e (3) concentram o maior número de discussões na academia. Nestes núcleos, o centro da discussão é da mesma forma que na literatura internacional, da

IPSAS na materialização dos postulados do NPM, expõem que o IFAC tem feito um esforço elevado para tentar estabelecer um conjunto de normas de contabilidade do setor público de alta qualidade para atender as novas exigências do NPM e que a contabilidade do setor público baseado IPSAS pode promover a reforma NPM de sucesso.

¹¹ Observa-se que o processo de reforma da contabilidade em muitos países se iniciou juntamente com o surgimento dos propósitos do *New Public Management*, ou seja, por volta das décadas de 80 a 90.

¹² Conforme exposto inicialmente, em virtude do enfoque somente orçamentário, decorrente da interpretação equivocada da Lei nº 4.320/64, tornou-se notório para o serviço público o ajuste das informações para um viés mais patrimonial.

premente necessidade de modificação do regime de contabilização, imaginando, por consequência, que a simples modificação do regime de registro contábil poderá trazer grandes revoluções na utilidade da informação contábil de natureza pública.

Contudo, analisando a literatura dos países pioneiros na reforma contábil para o aspecto gerencial (PAPENFUß; SCHAEFER, 2009; NAIK,2005; BENITO ET AL., 2007;NOGUEIRA EJORGE, 2012; LÜDER,2007), alguns autores internacionais afirmam que, no setor público, é equivocado iniciar uma reforma nos sistema de contabilidade buscando encontrar objetivos ou discutir sobre o método de contabilização, o objetivo central da reforma deve sempre começar por: como fornecer informações úteis para a tomada de decisão, bem como para melhorar as necessidades de prestação de contas – *accountability*. Ademais, nessa mesma linha, os autores ainda expuseram que uma reforma contábil deve iniciar sempre com o seguinte questionamento:

Qual tipo de contabilidade e de estrutura de relatório é a mais apropriada para atender as necessidades dos utilizadores da informação financeira, dadas às exigências de *accountability* e eficiência?(PAPENFUß; SCHAEFER, 2009, p. 717)

Analisando o processo de reforma da contabilidade brasileira e o objetivo da contabilidade colocado por Robb & Newberry (2007) o qual expõe que “o objetivo da informação contábil governamental é o escrutínio e o controle sobre o uso do governo executivo de maneira democrática”, percebe-se que o modelo reformatório adotado não está adequado, primeiro, porque reformular toda uma sistemática informacional a qual foca-se na prestação de contas da própria instituição sem a participação dos órgãos julgadores, ou pior, dos representantes da sociedade, transparece uma situação confusa na qual se observa uma concentração de funções opostas no sentido do jogador, também elaborar as regras do jogo. Essa situação ocorre, por que, a instituição que está promovendo as mudanças das políticas contábeis é o órgão de contabilidade do governo, sem a participação dos órgãos políticos. Evidentemente, tal formato pode transformar a informação contábil ainda mais autorreferenciada, diminuindo, ainda mais, a evidenciação contábil do setor público.

Em outra análise sobre os aspectos quantitativos da informação, a literatura internacional (LÜDER, 2007; PAPENFUß; SCHAEFER, 2009) afirma que a transparência das informações contábeis no setor público deve possuir não só os requisitos para a completude da informação patrimonial sobre ativos e passivos de todo o núcleo do setor publico, como também deve abordar todas as atividades relacionadas às entidades governamentais. Dessa forma, observa-se, assim, que se faz necessário evidenciaras informações contábeis tanto no aspecto consolidado, em âmbito de Federação, como no aspecto unitário da Federação (União, Estadual e Municipal) e até mesmo em nível

organizacional, seguindo a linha, por exemplo, no caso brasileiro, da classificação institucional¹³orçamentária.

Nesse mesmo sentido, Maciel (2013) disserta que “devido à grande quantidade de atividades e competências do setor público”, há de se fazer uma necessária “separação do gasto público por setor”, seguindo a lógica metodológica “do orçamento público brasileiro que dispõe da classificação institucional e funcional da despesa”.

Com isso, Maciel (2013) propõe que para se aprimorar a análise sobre finanças públicas o ideal seria segregar as informações fiscais, em forma de indicadores setoriais os quais possibilitariam a diminuição da complexidade das informações e aprimoraria o seu nível de evidenciação, permitindo, com isso, comparações entre às unidades governamentais a fim de medir sua eficiência.

No sentido de Maciel (2013), comparando o valor intrínseco da informação contábil, expõe que no setor privado a relevância da informação depende do valor da ação, enquanto a relevância da informação contábil no ambiente público depende da percepção da sociedade sobre a importância de bens ou serviços prestados. Ou seja, não se pode olvidar dos princípios intrínsecos do sistema democrático, conforme colocado por Vieira (2010, p. 6):

O conhecimento sobre as informações contábeis e financeiras dos governos é prerrogativa do sistema democrático e se insere no amplo conjunto de informações a que o cidadão pode ter acesso.

Assim, seja em virtude da necessidade de financiamento público, seja por interesse na atração de capitais ou pelo apoio à *accountability* (BORGES et al, 2010) é fundamental que as informações patrimoniais sejam adequadamente divulgadas e evidenciadas da maior e melhor forma possível, segundo os preceitos da teoria da utilidade da informação contábil (relevância e representação fidedigna, tempestividade, compreensibilidade, verificação e comparabilidade).

Nesse sentido, Meneses e Peter (2012), analisando a legislação brasileira, em especial, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei nº 4.320/1964, apontam, sobre argumento de Nascimento (2009), que a LRF foi construída com o objetivo principal de dar “efetividade ao princípio da publicidade, envolvendo o acesso público às informações orçamentárias, contábeis e financeira dos entes públicos” e, conforme artigo 48 da LRF, devem dar “[...] ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo

¹³A classificação institucional do orçamento governamental apresenta a distribuição dos recursos públicos pelos órgãos responsáveis por sua gerência e aplicação, assim, a adoção de procedimento, fortaleceria não só os setores de contabilidade de cada órgão e como, também, aprimoraria a transparência fiscal governamental.

parecer prévio”. Ademais, os autores dedicam-se em enfatizar o conteúdo das prestações de contas anuais os quais estão incluídos:

os demonstrativos contábeis relacionados no artigo 101 da Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, bem como os relatórios estipulados nas seções III e IV da Lei Complementar nº 101/2000, respectivamente, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF). (MENESES e PETER, 2012, p. 6).

Assim, não se pode abster-se, o gestor, de divulgar prontamente informações essenciais, mesmo que não sejam as mais desejadas pela a sociedade.

De outra forma, apesar de todo o *enforcement*¹⁴ existente na prestação de demonstrações contábeis, os autores, avançando nos aspectos de evidenciação e analisando, por meio de um estudo empírico, o nível de evidenciação das demonstrações contábeis nos municípios brasileiros no ano de 2009 e 2010, constataram que mesmo as “categorias já tidas como obrigatórias, pela a Lei nº 4.320/64, não foram evidenciadas nas demonstrações contábeis de alguns entes da Federação”. Neste caso, explicam os autores, a ocasião pode ser explicada “pela existência de uma possível discricionariedade dos gestores quanto à quantidade de informações a serem divulgadas, adicionada à falta de uma fiscalização mais efetiva”, ou seja, neste sentido, os autores entendem que há “uma falta de comprometimento do setor público em evidenciar as informações para a sociedade, uma vez que muitas das orientações de evidenciação, estabelecidas nas normas do CFC e da STN, já eram obrigatórias na Lei nº 4.320/64”.

De outro lado, segundo Meneses e Peter (2012, p. 17), alguns acadêmicos atribuíram o desrespeito das normas à inexistência de órgão regulador para a fiscalização do cumprimento destes, justificava a qual foi rebatida pelos autores que não acharam plausível o argumento diante da:

inquestionável competência constitucional do Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, bem como dos órgãos de controle interno para essa tarefa. Ademais, a população, por meio do controle social, pode exercer esta fiscalização e exigir dos gestores informações contábeis mais compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis.

Nesse sentido, não há consenso literário sobre a inviabilidade prática da sociedade em exercer o efetivo controle social, primeiro, porque o nível de complexidade dos instrumentos relacionados à prestação de contas é muito profunda e exige grande conhecimento por parte da sociedade e, segundo, diante da forma de evidenciação, em especial, para o aspecto de consolidação o qual pode distorcer e ocultar informações mais facilmente do que em aspecto individualizado. Ou seja, ressalta-se, ao final, que a consolidação de contas é um excelente instrumento para observar a situação unitária de uma

¹⁴ A definição de *enforcement* é bastante ampla, porém pode-se defini-la como como todos os procedimentos que existem em um país que garantam a aplicação apropriada das normas e princípios.

entidade, contudo a evidenciação individualizada de cada órgão ou entidade é muito mais útil e de fácil compreensão para o cidadão, pois surge a possibilidade de comparação física entre um demonstrativo contábil e a instituição, ou entre o serviço prestado e os níveis patrimoniais da entidade. Contudo, a evidenciação individualizada de cada órgão ou entidade é muito mais útil e de fácil compreensão para o cidadão, pois surge a possibilidade de comparação física entre um demonstrativo contábil e a instituição, ou entre o serviço prestado e os níveis patrimoniais da entidade.

Apesar dessa diferença entre o consolidado e o individual, a situação atual demonstra que é quase impossível de se obter relatórios contábeis individualizados de uma organização, por meio de instrumento de fácil acesso¹⁵. Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 970) expõem que:

A transparência das informações geradas pela contabilidade [...] **depende a abertura de maiores possibilidades para os cidadãos exercerem controle sobre os gestores públicos** e cobrarem a responsabilidade que eles têm de fazer melhor uso desses recursos (grifo nosso).

Dessa forma, um cidadão que deseja visualizar a estrutura patrimonial e financeira de órgão público e desejar comparar com os níveis de prestação de serviços se encontrará em uma situação de baixa evidenciação, ou de nenhuma, considerando os aspectos essenciais da informação contábil. À vista disso, por exemplo, imagine-se a situação de um cidadão em um hospital público o qual, por vezes, justifica a baixa qualidade na prestação de serviços públicos por falta de recursos financeiros, ou por estrutura física depreciada ou por falta de material de trabalho, este poderá comprovar facilmente esta situação, ao cidadão, com um Balanço Patrimonial, inclusive, o balanço com a atual sistemática do Governo Federal, ou de outra maneira, o cidadão pode consultar os demonstrativos e entender a situação operacional do órgão e, então, denunciar às autoridades competentes. Este exemplo pode ser expandido para diversas outras instituições públicas que prestam serviços públicos diretos a sociedade e não possuem as devidas demonstrações contábeis individualizadas disponíveis (de modo amplo e fácil) à comunidade diretamente envolvida. Aliás, a interpretação do exemplo pode até ser expandidas para órgãos centrais do governo, como o Ministério da Fazenda, ou seja, a visualização do demonstrativo desse Ministério permitiria o conhecimento individualizado dos passivos desta entidade o que poderia esclarecer, por exemplo, o montante dos empréstimos aos bancos públicos; ou se é válido o argumento das unidades gestoras de que

¹⁵Atualmente, as informações patrimoniais individualizadas de cada órgão são possíveis de serem visualizadas através de acesso restrito por senha no Sistema Integrado de Administração Financeira.

“realizam pouco por terem limitações na alocação de recursos no orçamento para financiar as despesas públicas” (MATIAS-PEREIRA, 2008).

Nesse sentido, Borges, Mario, Cardoso e Aquino (2010), dissertando sobre o carácter transversal dos programas governamentais e o seu custo, expõem que alguns projetos se relacionam com diversas atividades de várias secretarias e intuições governamentais e “a informação sobre o quanto cada secretaria contribui por meio dos seus recursos para o alcance das metas propostas” pode “aumentar o accountability e o próprio conceito da contratualização de resultados”. Assim, complementa o autor, “a possibilidade de contrapor resultado obtido com recursos despendidos forneceria um bom padrão para avaliar produtividade e, conseqüentemente, o pagamento dos prêmios de desempenho”. Da mesma forma, Rezende, Cunha e Belvilacqua (2010, p. 988):

O foco no desempenho vem acompanhado do aumento da transparência. Mediante a divulgação de como os recursos orçamentários são aplicados, quais as prioridades a eles conferidas, quanto custa a prestação de um determinado serviço e quais os benefícios que ele traz para a sociedade, as autoridades públicas estariam contribuindo para o reforço dos ideais democráticos. **Isto se dá mediante a criação de melhores condições para que o cidadão possa exercer maior controle sobre as atividades do Estado** e cobrarem de seus representantes no Parlamento, as medidas necessárias para corrigir eventuais desvios e desperdícios. (grifo nosso)

Diante do exposto, questiona-se o esforço extraordinário do Governo Central em aprimorar os aspectos qualitativos da informação contábil, sem antes aprimorar os níveis de evidenciação, ou seja, será que o simples aprimoramento qualitativo das informações contábeis, seguindo os pilares empresariais (IPSAS e NPM), será suficiente para alcançar a eficiência informacional?

A resposta talvez possa ser encontrada analisando os achados de Robb & Newberry (2007) em estudo sobre os primeiros países a adotarem o modelo empresarial para a Contabilidade Pública – Austrália e Nova Zelândia. Segundo os autores, o modelo de contabilidade governamental com viés empresarial, é constitucionalmente impróprio para a gestão pública, em especial, nos aspectos relacionados à democracia. Isto ocorre, porque, além de outros quesitos citados pelo autor, este tipo de contabilidade tem a capacidade de manipular ativos e passivos, devido a discricionáriedade concebida pelo princípio da competência, portanto, podem diminuir a capacidade julgadora do Poder Legislativo.

Analisando por este ângulo, no Brasil, que está em processo de transição para a efetiva implantação para um modelo mais gerencial, já é possível observar um ímpeto de manipulação de ativos e passivos, conforme exposto pelo Tribunal de Contas da União - TCU, no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República dos anos de 2010, 2011 e 2012 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU, 2012, p.390 e 391):

Após aplicação dos procedimentos de auditoria sobre as demonstrações consolidadas da União, as seguintes constatações impediram a emissão de uma opinião sem ressalva ao Balanço Patrimonial e à Demonstração das Variações Patrimoniais:

1. Ausência de registro contábil das provisões matemáticas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos servidores civis federais, que, em 31/12/2012, subavaliou o Passivo Não Financeiro e o Patrimônio Líquido em R\$ 1,25 trilhão;
2. Retificação irregular dos Restos a Pagar não processados, que, em 31/12/2012, subavaliou o Passivo Não Financeiro em R\$ 147 bilhões;

(...)

6. Registro contábil intempestivo de R\$ 6,9 bilhões de aumentos de capital na Caixa Econômica Federal;
13. Não contabilização da depreciação de bens imóveis; e,
14. Limitação de escopo em relação ao reconhecimento de créditos tributários a receber;

Robb & Newberry (2007), por fim, alertam que os governos que vierem a adotar o modelo construído na Nova Zelândia ou um modelo com um viés muito grande em normas empresariais, como o padronizado pelas IPSAS, simplesmente porque a adesão a estes modelos é defendida como um sinal de boa governança, utilizem-se de amplos debates não só com os técnicos que sofreram com os impactos, mas também com a sociedade civil e com os membros do parlamento. Assim, os autores colocam que apesar da Nova Zelândia ter sido reconhecida por sua liderança mundial, não significa que outros países devam seguir tais postulados sem questionamento. Pelo contrário, será preciso examinar cuidadosamente as repercussões desse modelo e aprender com os erros cometidos pelos neozelandeses.

A oposição de Robb & Newberry (2007) à aplicação de uma contabilidade governamental próxima à concepção da contabilidade privada, em especial, no conceito de uso do regime de competência encontra grande apoio na literatura internacional, diferente do que ocorre na literatura brasileira (PIGATTO et al., 2010; BORGES; MARIO et al, 2010; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

No Reino Unido, por exemplo, os autores Ezzamel, Hyndman, Johnsen, & Lapsley (2013) discutiram que mesmo com a implantação do RAB¹⁶, as informações fornecidas por este sistema não conseguiram representar os interesses dos parlamentares no quesito avaliação de resultados e da qualidade de serviço dentro de sua estrutura financeira governamental e nem aumentaram em níveis significantes a transparência, alias, outros autores (HYNDMAN; CONNOLLY, 2011), ainda estudando o Reino Unido, foram mais enfáticos em afirmarem que a informação produzida pelo RAB é pouco utilizada e não se sabe mensurar, ainda, os impactos positivos da inovação.

¹⁶RAB é o acrônimo para *Resource Accounting and Budgeting*. O RAB é uma metodologia a qual adota simultaneamente regime de competência tanto para a contabilidade quanto para o orçamento.

De fato, há grande discussão sobre os benefícios ou não da adoção de uma contabilidade com foco empresarial. Diante disso, resumimos as opiniões de alguns autores no quadro abaixo:

Quadro 2 - Síntese das posições sobre a implantação da contabilidade com foco empresarial

Autor	Posicionamento
Robb & Newberry (2007)	<ul style="list-style-type: none"> • “a contabilidade por competência muda o foco do controle de caixa”; • “o problema de técnicas de mensuração de passivos financeiros que são potencialmente perigoso em um ambiente governamental de responsabilidade ilimitada”.
Ezzamel, Hyndman, Johnsen, & Lapsley (2013)	<ul style="list-style-type: none"> • A simples mudança de regime de caixa para competência não é suficiente para transmitir a transparência; • A mudança informacional tratá prejuízo aos usuários externo da informação que são leigos no assunto de regime de competência; • Há prejuízos no julgamento e entendimento das contas por parte dos parlamentares;
Hyndman & Connolly (2011)	<ul style="list-style-type: none"> • O regime de competência é inferior e inadequado para o setor público porque: lucro não é o objetivo e não pode ser relevante para avaliação de políticas públicas; estrutura financeira e de solvência não são relevantes no setor público; não mensura resultados orçamentários; fornece uma ideia estreita sobre eficiência e desempenho; • A falta de entendimento dos mecanismos do regime de competência, pode inibir, especialmente, os leigos, de acompanhar e tomar decisões efetivas relacionadas as finanças públicas; • A adoção do regime de competência não solucionará o problema da baixa utilidade da informação contábil no setor público, de fato, a utilidade diminuirá em razão da baixa compreensão dos fatos;
Nogueira e Jorge (2012)	<ul style="list-style-type: none"> • A literatura salienta que o regime de competência tem vantagens e desvantagens; • Vantagens: (i) fornece o custo total de programas de governo; melhor medição de custos e receitas; aprimoramento de processos de controle e transparência;(ii) maior foco nas saídas, o foco sobre o impacto a longo prazo das decisões; (iii) utilização e gestão mais eficiente e eficaz de recursos e uma maior prestação de contas; (iv) a redução e melhor medição dos gastos públicos. • Desvantagens: (i) o custo de implementação , (ii) aumento da complexidade; (iii) orientação para o lucro , e (iv) o baixo uso do balanço informações feitas pelos decisores .
Andriani et al. (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Concluíram que informações baseadas em competência, vários anos após a sua implementação, é tão atraente para a tomada de decisão como as informações preparadas pelo regime de caixa, já que os usuários estão mais familiarizados com as novas informações que tenham obtido mais experiência. Por isso, o ganho informacional é demorado e custoso.
Grossi & Reichard (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • O modelo de regime de competência é insuficiente para satisfazer as necessidades dos usuários para tomada de decisão, em razão dos fatores: <ul style="list-style-type: none"> ○ De incomunicabilidade - fornece informações de alta qualidade, porém há forte incapacidade de retransmissão da informação; ○ Inexperiencia - ausência de experiência no uso da nova metodologia contábil;
Windels e Christiaens (2008)	<ul style="list-style-type: none"> • No processo de implementação do regime de competência, poucas unidades se preocuparam com o nível de utilidade da informação contábil que estavam fornecendo, resultando em informações incomparável, incompreensíveis ou irrelevantes; • Grande dificuldade de evidenciação da informação por competência em relatórios contábeis; • Não se sabe como os instrumentos gerados vão apoiar o controle ou a tomada de

	<p>decisões;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Geração de relatórios contábeis ineficientes; • As reformas contábeis são complexas, exigem pessoal adequado e tempo de maturação;
Yamamoto (2008)	<ul style="list-style-type: none"> • O regime de competência aproxima a alocação de recursos à gestão por desempenho; Sem o regime é difícil relacionar custos e desempenho; • Os políticos e formuladores de políticas públicas não reconheceram as informações do regime de competência melhores do que as de regime de caixa;
Lapsley et al. (2009).	<ul style="list-style-type: none"> • A aplicação do regime de competência tende a ser uma reforma óbvia, porém sua operacionalização prática tem causado problemas ao poder legislativo.
Wynne (2007,2008).	<ul style="list-style-type: none"> • A mudança no regime de competência é custosa, contudo não produziu os devidos benefícios esperados.
Borges, Mario, <i>et al.</i> , (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Os fluxos de caixa produzem informações com escopo limitado ao período corrente e é incapaz de encontrar as demandas por informações patrimoniais; • O regime de caixa ignora os fluxos de provimento de bens e serviços no momento atual e no futuro; • O regime de caixa gera uma limitada transparência em relação ao uso do recurso financeiro na gestão de ativos e obrigações.
Pigatto, Holanda, <i>et al</i> (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • A falha do regime de caixa reside no fato de não fornecer informações sobre outros ativos e passivos, nem o impacto do consumo dos ativos do governo adquiridos no passado, nem o comprometimento futuro dos ativos através da geração de passivos. • A vantagem do regime de caixa é a sua maior objetividade de informação, menos sujeita a julgamentos por parte de quem a elabora e permitindo uma compreensão mais fácil pelo legislativo, pois os conceitos de arrecadação e de desembolso são de domínio público.
Borges, Mario, Cardoso, & Aquino (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • a adoção do regime de caixa tende a ser preferível, já que a receita só é reconhecida quando arrecada e não se reconhece provisionamento para contingências. • Evita o reconhecimento de direitos sobre expectativas de fluxos de caixa cuja mensuração é, por natureza, mais subjetiva que a do fluxo de caixa efetivo gera-se informação muito mais fácil de ser auditada, reduzindo-se riscos e custos de transação ex post. • A responsabilização e a transparência das atitudes dos gerentes aumentam quando eles passam a responder não apenas pelo dinheiro que gastam, mas também pelos ativos e passivos que administram. Tratar de forma explícita os bens, direitos e obrigações aumenta o controle fiscal. • O regime de competência irá aumentar a accountability e o próprio conceito da contratualização de resultados. • A adoção do regime de competência puro promoveria um esclarecimento quanto aos bens e despesas alocados em cada programa. Isso permitiria à sociedade acompanhar os investimentos previstos para cada área e a necessidade de recomposição dos mesmos para substituir bens ultrapassados.
Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • As informações geradas pela contabilidade de competência são importantes para a avaliação do desempenho das organizações públicas; • O regime de competência fornece informações mais ricas sobre as finanças governamentais e concorrem para melhorias na tomada de decisões. • Sem o regime de competência é impossível conhecer o real custo do governo e, portanto, tomar as medidas necessárias para reduzir desperdícios e adotar providências para obter melhores resultados na aplicação dos recursos públicos. • Por outro lado, as informações geradas pela contabilidade de competência serão de pouca utilidade para o orçamento se este mantiver o regime de caixa, pois os políticos não se interessarão por elas. • As informações geradas pela contabilidade de competência são mais difíceis de ser compreendidas, tanto pela classe política quanto pela população, o que requer um grande esforço de comunicação que a transparência que se pretende com essa mudança seja de fato alcançada.

Fonte - Elaboração pelo Autor

De toda forma, não é escopo desse trabalho discutir os efeitos da contabilidade governamental com viés empresarial. Este trabalho, por outro lado, tem como objetivo verificar a utilidade da informação contábil nos níveis em prol governança,.

Neste aspecto, este trabalho tem como pressuposto que a simples melhora qualitativa dos níveis de coleta de fatos contábeis- reforma do método de registro da informação contábil, técnicas de contabilométricas e outras - pode não importar no aumento de eficiência informacional, se a devida evidenciação da informação contábil não for adequada e disponível ao usuário, assim, faz-se necessário identificar o usuário da informação e provê-lo com o adequado nível de informação. Além do mais, a reforma proposta pelo Governo Central (centralizada e sem a devida discussão no âmbito legislativo) pode enfraquecer as dinâmicas de fiscalização e julgamento, conforme já exposto nesta seção e evidenciado na literatura internacional (HYNDMAN; CONNOLLY, 2011; EZZAMEL et al, 2013; ROBB; NEWBERRY, 2007; NOGUEIRA; JORGE, 2012).

Com isso, não basta aprimorar os níveis qualitativos, é necessário aprimorar, em primeiro lugar, os níveis quantitativos de modo que os usuários adquiram suas informações de maneira tempestiva, relevante e, principalmente, autônoma, ou seja, sem a necessidade de procedimentos complexos e burocráticos para extração da informação, como o sustentado pelas teorias de disponibilização de informação financeira eletrônica (*Internet Financial Reporting*) (KLANN, 2007; CERRILO, 2011; PENDLEY; RAI, 2009; SERRANO-CINCA et al., 2009; SILVA; MAGALHÃES FILHO, 2005) e, em especial, dado prioridade para plataformas taxinômicas de fornecimento livre de informações, como o caso do *XBRL*¹⁷ (MOREIRA; RICCIO; SAKATA, 2007).

2.4. GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

Governança é um tema de difícil abordagem porque envolve múltiplos constructos relacionados a instituições, relações entre sociedade e governo, gestão, liderança e outros. Assim, o uso inadequado do termo governança pode gerar obscuridade em seu significado (MARQUES, 2007; KISSLER; HEIDEMANN, 2006) ou, conforme ressaltado por Ronconi (2011), torna-la “sujeita a algumas armadilhas teóricas”. Ademais, Secchi (2009) expõe que o conceito de governança “não é livre de contestações”, porque o tema é estudado em várias

¹⁷ “A linguagem XBRL é uma das variantes da XML, com o propósito de se tornar a linguagem-padrão para divulgação de demonstrativos financeiros, que está sendo desenvolvida pelo consórcio XBRL International” (MOREIRA, RICCIO e SAKATA, 2007).

disciplinas (da mesma forma (HUGHES, 2010)) como as “relações internacionais, teorias do desenvolvimento, a administração privada, as ciências políticas e a administração pública”.

A conceituação de governança no setor público envolve múltiplas dimensões e pode variar de acordo com a corrente epistemológica adotada. Dessa forma, quando se disserta sobre governança em um sentido relacionado à distribuição de poder para a sociedade ou aperfeiçoamento da democracia, o conceito está atrelado à dimensão sociológica (RONCONI, 2011; CARRION; COSTA, 2010; MATIAS-PEREIRA, 2010; KISSLER; HEIDEMANN, 2006), por outro lado, quando se descrevem as relações entre sociedade e gestão, gestão participativa, controle social, reivindicações civis sobre a máquina, surge os conceitos relacionados à dimensão institucional-administrativa (RONCONI, 2011; IFAC, 2001) (CARRION; COSTA, 2010; MATIAS-PEREIRA, 2010; SECCHI, 2009; MARQUES, 2007) e, por fim, quando se descreve pela dimensão neoliberal, governança consiste em parte (ou consequência/design institucional) de um movimento reformista administrativo o qual adota como objetivo a reforma do setor público baseada em técnicas e práticas de mercado - simultaneamente, com aumento das interações e participações da sociedade (RONCONI, 2011; SECCHI, 2009; MATIAS-PEREIRA, 2010; OSBORNE, 2010; KISSLER; HEIDEMANN, 2006; BRESSER-PEREIRA, 2007)¹⁸.

Ademais, quando se relaciona governança aos aspectos dimensionais institucionais-administrativos, fala-se não mais em governança, mas em governança corporativa a qual tem sido usada “para designar práticas de transparência da gestão que se alinham a políticas de responsabilidade social empresarial” (CARRION; COSTA, 2010).

Assim, para se alcançar à chamada “boa governança” referenciada pelas agências internacionais de fomento, segundo Matias-Pereira (2010), o setor público deveria buscar eficientemente quatro dimensões: melhora na capacidade de gerenciamento econômico (*integrity*); *enforcement*; participação e *accountability* (*accountability*); e, informação e transparência (*openess*). Com isso, cada dimensão iria respaldar o estado em busca da boa governança.

Vários autores (RONCONI, 2011; MARQUES, 2007; MATIAS-PEREIRA, 2010), quando discorrem sobre os conceitos de boa governança no setor público, utilizam o modelo

¹⁸ Bresser-Pereira (2007) considera, neste artigo, que a reforma na administração pública brasileira, com o PDRAE na década de 90, corresponde ao modelo estrutural de governança pública, ou seja, coincidindo os movimentos de NPM. A posição seguida pelo autor, neste artigo, é minoritária. Dos autores analisados, a maioria afirma que a governança pública é um modelo pós-reforma gerencial.

conceitual criado pelo o IFAC – Federação Internacional de Contadores¹⁹ (IFAC, 2001). O modelo construído pelo IFAC utilizou teorias empresariais sobre governança (IFAC, 2001) a fim de auxiliar as entidades públicas a atingir a “boa governança”. Para tanto, o modelo definiu três princípios fundamentais para a governança no setor público:

Openness (Transparência): é requerido para assegurar que as partes interessadas (*stakeholders*) possam ter confiança no processo de tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na sua gestão e nas pessoas que nela trabalham. Assim, estar aberto para significativas consultas públicas e comunicação plena, precisa e transparente sobre as informações leva à ação efetiva e oportuna e resiste ao escrutínio necessário;

Integrity (Integridade): compreende procedimentos honestos e perfeitos. É baseada na honestidade, objetividade, normas de propriedade, probidade na administração dos recursos públicos e na gestão da instituição. Depende da eficácia da estrutura do controle e dos padrões pessoais e pessoas de cada indivíduo. A integridade reflete-se tanto nos procedimentos de tomada de decisão quanto na qualidade dos relatórios financeiros e nos seu desempenho;

Accountability (responsabilidade de prestar contas): as entidades do setor público e seus indivíduos são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração dos recursos públicos e todos os aspectos de desempenho e, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado. É alcançada quando todas as partes da relação têm um claro entendimento sobre suas responsabilidades e possuem um claro papel definido na estrutura. Em efeito, *accountability* é a obrigação de responder a poderes concedidos (IFAC, 2001, p. 20) (tradução própria).

No mesmo modelo, os princípios sofrem interferência de algumas dimensões institucionais, segundo o IFAC (2001), os princípios são reflexos das seguintes dimensões:

- Padrões de comportamento [dimensão comportamental]: como a administração da entidade exercita a liderança e determina os valores e padrões da instituição, como define a cultura da organização e o comportamento de todos os envolvidos;
- Estruturas e processos organizacionais [dimensão estrutural]: como a cúpula da administração é designada e organizada dentro da instituição, como as responsabilidades são definidas e como elas são asseguradas;
- Controle [dimensão de controle]: a rede de vários controles estabelecidos pela cúpula administrativa da organização no apoio ao alcance dos objetivos da entidade, da efetividade e eficiência das operações, da confiança dos relatórios internos e externos, da complacência com as leis aplicáveis, regulamentações e políticas internas.
- Relatórios externos [dimensão de relatório]: como a cúpula da organização demonstra a prestação de contas da aplicação do dinheiro público e seu desempenho. (IFAC, 2001, p. 20, adições o) (tradução própria)

¹⁹ A International Federation of Accountants (IFAC), fundada em 1977, é uma organização internacional que conta com um corpo extenso de países associados.

Ou seja, os princípios são as bases do modelo, o qual pode ser alterado de acordo com a organização, isso porque cada uma é diferente, em especial, nos quesitos expostos pelo IFAC: padrões culturais, estrutura de processos, controle e relatórios externos.

De toda forma, o IFAC (2001) expõe que é possível traçar recomendações à entidade com o intuito de se alcançar a boa governança, conforme quadro 3:

Quadro 3 - Recomendações do IFAC para a boa governança

Padrões de Comportamento		
Liderança Código de Conduta Honestidade, integridade e objetividade		
Estrutura e Processos Organizacionais	Controle	Relatórios Externos
Estrutura de <i>compliance</i> Responsabilidade na gestão pública Comunicação com os <i>Stakeholders</i> Responsabilidade e Papeis definidos	Gerenciamento de Riscos Auditoria Interna Controle Interno Orçamento Administração Financeira	Relatórios Internos Relatórios Externos Princípios contábeis Análise de performance Auditoria Externa

Fonte - IFAC(2001), adaptado pelo autor.

Analisando outros modelos de boa governança, Matias-Pereira (2010) e Marques (2007) ressaltam o modelo desenvolvido pelo *Australian National Audit Office* (ANAO, 2002; BARRET, 2005) segundo o qual estabelece elementos fundamentais para se atingir a boa governança: liderança, integridade, compromisso, responsabilidade, integração e transparência, sendo os três primeiros relacionados à qualidade interna da organização e os três últimos, relacionados ao produto das estratégias, sistemas, políticas e processos.

Os conceitos de liderança, integridade e compromisso enfatizados no documento se aproximam dos padrões de comportamento desenhados pelo IFAC, da mesma forma, que os conceitos de responsabilidade, integração e transparência se relacionam com os aspectos de controle e estrutura e processos organizacionais (Quadro 4).

Quadro 4 - Comparativo ANAO e IFAC

Elementos para a boa governança	IFAC (2001)	ANAO (2002) e BARRET (2005)
LIDERANÇA	Condução do exercício da liderança pautado pelos procedimentos mais altos de comportamento	estabelecimento de prioridades governamentais.
COMPROMISSO	-	forte compromisso de todos os participantes em prol do organização
INTEGRIDADE	“compreende procedimentos honestos e perfeitos.”	dependente da eficácia do controle; relaciona-se com honestidade e objetividade

<i>ACCOUNTABILITY</i>	Responsabilidade por suas decisões e ações, incluindo a administração dos recursos públicos e todos os aspectos de desempenho	Identificação e articulação de suas responsabilidades, papéis e suas relações dentro da organização;
TRANSPARÊNCIA	“assegurar que as partes interessadas (sociedade) possam ter confiança no processo de tomada de decisão”	“providenciar aos <i>stakeholders</i> a confiança no processo de tomada de decisão e nas ações de gestão das entidades públicas durante a sua atividade”
INTEGRAÇÃO	-	Elementos holisticamente integrados no interior da organização

Fonte - elaborada pelo autor, consolidado de IFAC (2001), ANAO (2002) e BARRET (2005).

Em uma linha mais moderna, o IFAC, em Junho de 2013, publicou o *Good Governance in the Public Sector – Consultation Draft for an International Framework* (IFAC, 2013) um documento o qual tem como objetivo criar uma estrutura conceitual única sobre boa governança no setor público. Neste documento, foram propostos os seguintes princípios fundamentais:

- a) Forte compromisso com integridade, valores éticos e legalidade;
- b) Transparência e envolvimento total dos *stakeholders*;
- c) Definição de resultados em termos econômicos, sociais e ambientais de sustentabilidade;
- d) Determinação de intervenções necessárias para o alcance dos resultados;
- e) Desenvolver a capacidade da entidade, incluindo a capacidade de liderança da organização;
- f) Gerenciamento de riscos e resultados através de robustos controles internos e forte gerenciamento das finanças públicas;
- g) Implementação de boas práticas de transparência e relatórios para fornecer *accountability* eficaz;

Com isso, feito as considerações iniciais sobre governança, a concepção de governança pública utilizada neste projeto aborda o conceito de governança derivado da dimensão neoliberal. Assim, os conceitos de governança são derivados do movimento crítico ao modelo burocrático weberiano desenvolvido, denominado de *New Public Management - NPM*.

Para Secchi (2009), das críticas orientadas ao modelo burocrático, surgem “dois modelos organizacionais e um paradigma relacional”, sendo os modelos conhecidos como “administração pública gerencial (AGP)” e o “governo empreendedor (GE)” e o modelo relacional tido como “movimento de governança pública (GP)”. Segundo o autor, os modelos

organizacionais “incorporam prescrições para a melhora da efetividade da gestão das organizações públicas”, enquanto o modelo relacional oferece uma nova abordagem de “conexão entre o sistema governamental e o ambiente que circunda o governo”. O autor, ressaltando o modelo relacional (GP), disserta que três forças motrizes impulsionaram tal movimento: aumento da complexidade nos sistemas de governo; neoliberalismo; e, “a própria administração pública gerencial”, sendo, a última força, central para que “alguns acadêmicos” considerem “a GP uma consequência do movimento da APG”. O autor conclui a análise, com base nos elementos da GP idealizados por Pierre e Peters (2000), expondo que a GP funciona “por meio de três tipos de estruturas fluidas, com pouco ou nenhuma distinção clara entre elas”: “mecanismos de hierarquia (governo), mecanismos autorregulados (mercado) e mecanismos horizontais de cooperação²⁰ (comunidade, sociedade, redes)”.

De outro lado, Matias-Pereira (2010), analisando o choque de gestão na administração de Minas Gerais, aborda que os movimentos relacionais entre o Estado e o setor privado se modificaram sensivelmente nos últimos anos, o que exigiu “mudanças substanciais no enfoque e no conteúdo da gestão pública” e que, mesmo diante de reformas modernizadoras praticadas, o setor revelou existência de indícios de que era “preciso dar continuidade aos esforços de redefinição e implementação de políticas inovadoras, a fim de fortalecer a gestão do setor público”, assim, o tema governança apresenta-se como uma continuidade das novas tendências na administração pública – NPM, no sentido de aperfeiçoar as relações setor público-mercado-terceiro setor.

Abordando a essência da característica da governança apresentada pelo autor, percebe-se algumas análises síncronas. Secchi (2009, p. 363) faz uma distinção entre os três modelos com foco no output dos serviços:

No modelo burocrático, o cidadão é chamado de usuário dos serviços públicos. Na retórica dos modelos APG e GE, os cidadãos são tratados como clientes, cujas necessidades devem ser satisfeitas pelo serviço público. Sob o guarda-chuva da GP, os cidadãos e outras organizações são chamados de parceiros ou stakeholders, com os quais a esfera pública constrói modelos horizontais de relacionamento e coordenação

Ainda Secchi (2009), abordando em um aspecto mais prático, afirma que a governança é diferenciada dos demais modelos porque disponibiliza plataformas organizacionais para facilitar “o alcance de objetivos públicos tais como o envolvimento de

²⁰ O autor expõe que grande discussão tem rondado a academia acerca da cooperação, sendo uma linha teórica perseguindo a ideia de que cooperação envolve somente aspectos relacionados a PPP e outras formas de concessão e de transferência de serviços públicos à comunidades (OS e OSCIP) e, de outro lado, tem-se uma corrente a qual considera que vai além disso, envolvendo questões sobre o processo de coprodução e cogestão de políticas.

cidadãos na construção de políticas, fazendo uso de mecanismos de democracia deliberativa e redes de políticas públicas”.

Na mesma lógica, Matias-Pereira (2010) ressalta que as teorias dos *stakeholders* e da ação coletiva²¹ são relevantes para a compreensão da governança. Ou seja, segundo o autor, as duas teorias permitem compreender os objetivos, princípios e os mecanismos que “permitem uma maior interação dos *stakeholders* na administração”. No mesmo sentido, Abruccio (2005), fazendo a ligação com a democracia participativa, expõe que a nova governança busca tornar o Estado mais permeável à influência da sociedade. Da mesma forma, Ronconi (2011, p. 24) coloca que:

a governança pública, enquanto nova tendência de Administração Pública e de Gestão de Políticas Públicas pode, assim, cooperar para a consolidação de uma democracia que aponta para a construção de sujeitos políticos e a expansão da esfera pública em uma perspectiva que transcende a visão de cidadão como portador autônomo de direitos.

Diante do cenário de múltiplas análises sobre a governança e com base na literatura selecionada, foi construído um quadro sinótico das principais características apresentadas pelos autores, conforme pode ser visto abaixo.

Quadro 5 - Quadro sinótico de convergência e divergência sobre as características da governança

Autores	Conceitos
(CARRION e COSTA, 2010)	<ul style="list-style-type: none"> • a governança é posicional. Concebida como um modo de gestão de situações complexas, no qual as relações entre os atores são marcadas pela horizontalidade; • a “boa governança” visa a abolir a distinção público/privado e a incorporação de princípios de gestão privada à administração pública; • a crença na mão invisível do mercado; difusão da idéia que as decisões econômicas devem ser tomadas fora do campo da política e que a função do Estado é de agente regulador; • os atores centrais dos dispositivos de governança se selecionam entre si por co-aptação, em função de sua posição adquirida, de sorte que o princípio da representação eletiva, conforme a doutrina da soberania popular, não intervém de modo significativo; • a governança corresponde a um processo de decisão sempre revogável e provisório; • as decisões são o resultado de negociações, de concessões que as partes interessadas se fazem mutuamente, e não de debates públicos; • ampliação da participação da sociedade nas decisões de assuntos de interesse público; • valores neoliberais; • busca regular relações entre atores e organizações em torno de questões públicas;
(KISSLER; HEIDEMANN,	<ul style="list-style-type: none"> • ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e

²¹ Segundo o autor as teorias podem ser descritas da seguinte maneira: “a teoria dos stakeholders contribui para a compreensão de como implementar ações que permitam a efetiva participação dos interessados na administração do recurso natural; a teoria da ação coletiva diz respeito às possibilidades de jogos de interação social e aos desafios de como coordenar as ações individuais de forma a produzir melhores resultados coletivos.”

2006)	<p>compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais;</p> <ul style="list-style-type: none"> • alternativa para a gestão baseada na hierarquia; • cooperação com os cidadãos, as empresas e as entidades sem fins lucrativos na condução de suas ações; enfoque pluralista; • ação conjunta via rede de todos os <i>stakeholders</i> em prol do bem da coletividade; • Estado, mercado, redes sociais e comunidades constituem mecanismos institucionais de regulamentação, que se articulam em diferentes composições ou arranjos; • Deve-se pensar, também, em novas formas regulatórias, num novo arranjo institucional entre Estado, mercado e participações societárias, que dê fundamento à governança pública • Projeto institucional entre Estado, mercado e participações societárias, que dê fundamento à governança pública; • as alianças e redes sociais podem ser entendidas como um novo modelo político, que se situa entre os extremos da regulação político-administrativa autônoma e da auto-regulação pura de mercado; • O processo de criação de consenso é penoso e frágil, porque, ao contrário da negociação, não repousa sobre um equilíbrio de forças, mas sobre “armas de luta iguais” (mesmo para atores politicamente desiguais); • A governança pública pressupõe regras de jogo e institucionalização, para minimizar os problemas de relações;
(MARQUES, 2007)	<ul style="list-style-type: none"> • processos destinados a assegurar a accountability; • mecanismos ou princípios que governam o processo decisório dentro de uma empresa.; • um conjunto de regras que visam minimizar os problemas de agência;
(MATIAS-PEREIRA, 2010)	<ul style="list-style-type: none"> • separação entre propriedade e gestão; • o acompanhamento e o incentivo na execução das políticas e objetivos definidos é compartilhado com a sociedade; • à administração das agências do setor público, por meio dos princípios de governança corporativa do setor privado; • está orientado para as formas de interação nas relações de poder entre o Estado, o governo e a sociedade; • Há uma substituição das firmas hierarquizadas, integradas verticalmente, por organizações globais e em rede; • um processo complexo de tomada de decisão que antecipa e ultrapassa o governo; • há legitimidade do espaço público em constituição; • há repartição do poder entre aqueles que governam e aqueles que são governados; • descentralização da autoridade e das funções ligadas ao ato de governar; • torne mais efetiva as relações entre os três principais atores: setor público, setor privado e terceiro o setor; • as preocupações relacionadas à transparência e à ética; • busca de implementar ações e alcançar resultados, em particular a melhoria da qualidade de vida da população;
(OSBORNE, 2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Estado plural - em que vários atores interdependentes contribuem para o fornecimento de serviços públicos; • Modelo pluralista - estado onde há múltiplos fluxos informacionais para a elaboração de políticas. • Sofrem com pressões ambientais internas e externas que possibilitam e dificultam a implementação de políticas públicas e da prestação de serviços públicos, dentro de um sistema plural e pluralista; • Negociação de valores, significados e relacionamentos;

(RONCONI, 2011)	<ul style="list-style-type: none"> • Parcerias com a sociedade civil e mercado, busca soluções inovadoras para os problemas sociais e o aprofundamento da democracia; • Inspira-se em teorias democráticas; • Influenciado por movimentos sociais, tanto no processo quanto na elaboração de políticas; • Maior articulação entre Estado e sociedade civil; • Importância da sociedade civil na decisão; • Abre a gestão da coisa pública à participação de diversos atores e gera espaços públicos de participação e controle social a partir de reivindicações de diferentes atores da sociedade civil; • Enfatiza as normas associadas com a publicização e accountability, habilitando os cidadãos a monitorar e questionar a gestão das agências;
(SECCHI, 2009)	<ul style="list-style-type: none"> • “Boa governança” é, portanto, a combinação de boas práticas de gestão pública; • Princípios básicos para aumentar a efetividade de controle por parte de stakeholders e autoridades de mercado sobre organizações privadas de capital aberto; • Mecanismos horizontais de cooperação com diferentes atores; • Resgate da política dentro da administração pública, diminuindo a importância de critérios técnicos nos processos de decisão e um reforço de mecanismos participativos de deliberação na esfera pública. • Maior atenção no desempenho • Preocupação com a função controle através de atores externos (controle social); • Sofre influências de ambientes internos e externos • Visão voltada para o stakeholders

Fonte - elaborada pelo autor

Diante das convergências encontradas, podemos resumi-las, basicamente, em três pilares consensuais os quais serão usados neste trabalho:

- G1. Gestão pública participativa;
- G2. Tomada de decisão;
- G3. Responsabilização dos agentes tomadores de decisão (accountability);

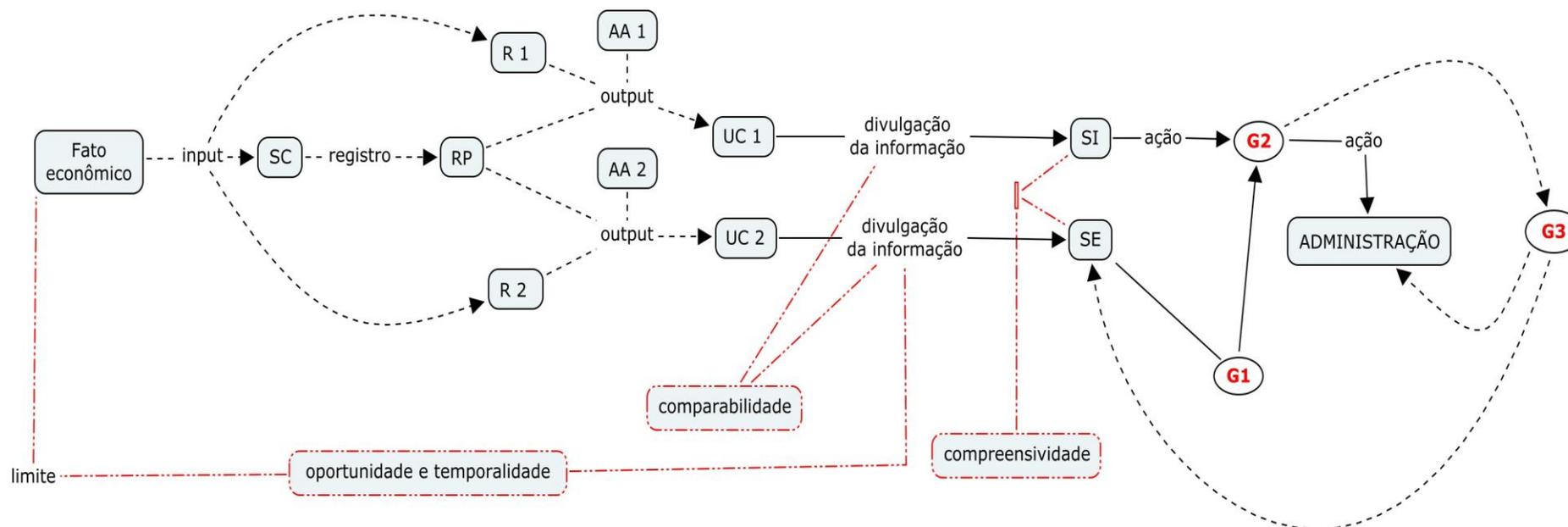
2.5. MODELO DE ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Sistematizou-se as relações das seções em um modelo o qual obedece a seguinte ordem: 1) identificar o fato econômico relevante para a instituição; 2) registro no sistema de contabilidade (SC); 3) reconhecimento e mensuração do fato econômico em toda sua extensão, completez e neutralidade, transformando, assim, o fato econômico em Registro Fidedigno da informação (RP); 4) com base no registro, tem-se a saída da informação (evidenciação) que será influenciada, primeiro, por sua relevância (R) – que pode não ser igual para os stakeholders, assim, surgem relevâncias diferentes R1 e R2 – e, em seguida, pelos aspectos adicionais (AA) – que também não serão iguais; 5) evidenciada a informação tem-se a Utilidade da Informação contábil (UC) – que devido a diferença entre as relevâncias

e os aspectos adicionais, não será a mesma para os stakeholders (UC 1 e UC 2); 6) de posse da informação, o Stakeholder interno (SI) toma a decisão (G2), do lado do Stakeholder externo (SE), este de posse da informação obtêm possibilidade de participação na gestão em nível de prestação de contas (G3); 7) da decisão tomada pelo SI, surge a sua responsabilização (G3) com a Administração e com os Stakeholders externos.

Dessas relações sistemáticas, pode-se desenhar o seguinte modelo conceitual:

Figura 3 - Modelo Conceitual



UC n - Utilidade da Informação Contábil - n|1,2|
 G1 - Gestão Pública Participativa
 G2 - Regras do Jogo para a Tomada de Decisão
 G3 - Accountability
 SI - Stackholder Interno
 SE - Stackholder Externo
 R - Relevante
 RP - Representação Fidedigna
 AA n- Aspectos Adicionais - n|1, 2|
 SC - Sistema Contábil (Contador)

Fonte: Elaborado pelo autor.

3. METODOLOGIA

Neste capítulo, serão expostos: o tipo e o método da pesquisa desenvolvidos para neste estudo, bem como o universo e a amostra selecionada, a forma de coleta de dados e as ferramentas estatísticas utilizadas. Em suma, nesse tópico será explorado o rol de procedimentos metodológicos que delinearam o trabalho a fim de obter a resposta do problema em estudo (BEUREN et al., 2009, p. 76) e, dessa forma, alcançar os objetivos centrais deste trabalho.

3.1. TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

Segundo Beuren (2006), pode-se agrupar em três quesitos as tipologias de pesquisa: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema.

Assim, quanto aos objetivos, este trabalho se classifica como uma pesquisa descritiva, pois os fatos foram observados, registrados, categorizados, analisados e interpretados, sem que o pesquisador interfira diretamente sobre eles com o objetivo de se aprofundar na análise do fenômeno.

Quanto aos procedimentos, utiliza-se como estratégia de pesquisa o estudo de caso, operado por meio de pesquisa documental e levantamento através de entrevistas e questionários.

Quadro 6 - Resumo dos conceitos metodológicos

Ferramenta	Objetivo
Pesquisa documental	Analisar leis, atos normativos internos e outros documentos utilizados diretamente no desempenho da governança patrimonial.
Levantamento por meio de entrevistas	Explorar os comportamentos e experiências pessoais e profissionais dos profissionais relacionados.
Levantamento por meio de questionário	Levantar os principais <i>stakeholders</i> da instituição.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com relação à abordagem do problema, esta dissertação é classificada predominantemente como qualitativa.

3.2. UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

O universo deste trabalho corresponde aos *stakeholders* envolvidos nos processos de governança do setor público federal, em específico, nos processos relacionados à Governança no âmbito patrimonial do Superior Tribunal Militar.

Assim, considerou-se como *stakeholders* “todo e qualquer grupo ou indivíduo identificável do qual a organização depende para sua sobrevivência.” (FREEMAN; REED,1984). No caso deste trabalho, delimitamos este grupo, ao grupo de servidores que atuam no âmbito da gestão patrimonial do tribunal desde que obedeçam aos seguintes pré-requisitos:

Quadro 7 – Servidores do âmbito patrimonial

<i>Perfil dos Stakeholders Internos</i>	Objetivo da escolha
Secretários de Finanças ou/e Responsáveis pela tomada de decisão de ordem patrimonial.	Observar o uso das informações contábeis no processo de tomada de decisão e sua
Servidores públicos relacionados à área de execução de despesas, em especial, aqueles relacionados à área patrimonial ou/e responsáveis pela formatação inicial da tomada de decisão.	Visualizar o uso das informações contábeis no início do processo.
Servidores públicos vinculados ao controle interno ou/e responsáveis pelo monitoramento da tomada de decisão no âmbito patrimonial.	Visualizar o uso das informações contábeis no final do processo.
Servidores públicos ligados à área de contabilidade ou/e responsáveis pelo registro contábil patrimonial da tomada de decisão.	Visualizar o registro das informações contábeis no decorrer do processo.

Fonte: elaboração pelo autor

Nesse sentido, para este estudo, os *stakeholders* são aqueles limitados pelo objeto, ou seja, aqueles que potencialmente fazem uso de informações contábeis, em especial, aqueles que a utilizam no âmbito da gestão patrimonial do Superior Tribunal Militar. De acordo com Falqueto(2012), a identificação de stakeholders “não se trata de tarefa simples, pois não há um método consensual”, dessa forma, como não é objetivo deste trabalho identificar todos os stakeholders do STM, as entrevistas foram limitadas aos principais stakeholders relacionados ao âmbito da governança patrimonial do tribunal.

Assim, representando os *stakeholders* estudo foi delimitado a um Poder da República, e em específico, ao Superior Tribunal Militar. A escolha de tal amostra se justifica pelo baixo número de pesquisas na área de administração pública para este Poder (GOMES;

GUIMARÃES, 2013) e visando aumentar quantitativamente o número de estudos sobre um órgão tão importante para a Defesa Nacional como é o Superior Tribunal Militar.

O Superior Tribunal Militar, órgão superior da Justiça Militar, é a parte peculiar do Poder Judiciário que funciona em razão da existência das Forças Armadas, apesar de não ser um órgão militar. É incumbido do julgamento dos crimes militares e tem como missão garantir a justiça, com o intuito de solucionar os conflitos em sua esfera de atribuições. Assim, trata-se de uma justiça especializada por ter como matéria o crime militar definido em lei.

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu Art. 122:

São órgãos de a Justiça Militar:

I – o Superior Tribunal Militar;

II – os Tribunais e Juízes Militares instituídos por lei.

O Superior Tribunal Militar, de acordo com o art. 123 da CF, compõe-se de quinze ministros vitalícios, sendo 10 militares da ativa - divididos em três oficiais-generais da Marinha, quatro oficiais-generais do Exército e três oficiais-generais da Aeronáutica - e cinco civis.

A Lei De Organização da Justiça Militar (LOJM) - Lei nº 8.457, de 04/09/1992 - estabelece os órgãos da Justiça Militar da União da seguinte forma, segundo o art. 1º:

I - O Superior Tribunal Militar;

II - A Auditoria de Correição;

III - Os Conselhos de Justiça;

IV - Os Juízes-Auditores e Juízes-Auditores Substitutos.

O escopo de trabalho foca-se, exclusivamente, na governança patrimonial do Superior Tribunal Militar que, por vezes, pode-se confundir com a governança dos demais órgãos da Justiça Militar.

Representando os *stakeholders* externos, delimita-se a pesquisa aos membros da sociedade civil organizada diretamente interessada na informação (i.e. Contas Abertas²²), na prestação de contas, conforme modelo conceitual (figura 3).

De toda forma, utilizou-se da metodologia traçada por Falqueto (2012) adaptada dos autores Mitchell, Agle e Wood (1997) e Frooman (1999) para identificar os principais *stakeholders* internos nesse processo de gestão patrimonial, porém só iremos entrevistar,

²² O Contas Abertas é uma organização não governamental cujo objetivo é aumentar a transparência pública e o combate à corrupção.

efetivamente, aqueles que obteram média aritmética da pontuação das questões 1 e 2 maior ou igual a 4:

Figura 4 - Questionário para identificar stakeholders

PARTE 1	Influencia na governança patrimonial no STM?		Qual é a intensidade da influência na gestão patrimonial?			QUESTÃO 1				
						Possui PODER de alterar as decisões tomadas no âmbito da governança patrimonial?				
						Discordo totalmente	-	Concordo totalmente		
STAKEHOLDERS	Sim	Não	baixa	média	alta	1	2	3	4	5
PARTE 2						QUESTÃO 2				
						Há URGÊNCIA da Direção em atender suas solicitações?				
						Discordo totalmente	-	Concordo totalmente		
STAKEHOLDERS						1	2	3	4	5

Fonte: adaptado FALQUETO (2012)

3.3. PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS

3.3.1. Fontes de coleta de dados

Para alcançar o objetivo deste trabalho, utilizamos duas fontes de dados: primária e secundária. A fonte primária constituiu da aplicação de questionários e entrevistas cujos itens foram formatados a partir do referencial teórico e de uma entrevista preliminar que objetivou identificar os *stakeholders* internos (por meio do questionário da figura 4) e extrair documentos que constituíram a base para a fonte secundária. A fonte secundária constituiu de normativos internos e de ordens de serviços.

Inicialmente, cabe descrever como foi realizada a montagem da entrevista preliminar, seus objetivos e seu resultado para fins de aprimoramento metodológico.

A entrevista preliminar foi elaborada através do modelo conceitual da figura 3 e do quadro 7, além de informações genéricas encontradas no site do Superior Tribunal Militar (www.stm.jus.br).

O objetivo da entrevista preliminar foi: 1) aplicar o questionário da figura 4, observando os requisitos do quadro 7; 2) extrair documentos e normativos internos que servem de base para delimitação e construção da governança patrimonial; 3) coletar relatórios contábeis e outros documentos para construção de uma entrevista definitiva a ser aplicada aos servidores chaves para alcance do objetivo definido neste trabalho.

Quadro 8 – Entrevista Preliminar

Perguntas aos tomadores de decisão

PERGUNTA	OBJETIVO	Nível
Qual informação você utiliza para tomada de decisão?	Identificar o fenômeno econômico através da informação contábil – fenômenos melhores reportados possuem maior relevância para a tomada de decisão, evidênciação e accountability. Evidências sobre compreensibilidade e completude	G1/ G2
Caso utilize informações contábeis,. Quais informações contábeis você utiliza?		G1/ G2

Perguntas para o elaborador do demonstrativo

PERGUNTA	OBJETIVO	Nível
Qual é o procedimento para elaboração/coleta das informações contábeis? Como é a forma de divulgação?	Identificar o fenômeno econômico.	G3
Quais informações contábeis são solicitadas? Por qual unidade?	Comparar as informações da Q4. Grande disparidade pressupõe pouca importância para os demais informativos.	G3
1. Há incentivos para alterar a forma desses demonstrativos? 2. As alterações desses demonstrativos pode se dá de maneira externa? 3. Há demandas externas, da sociedade, por esses demonstrativos?	Identificar a possibilidade de intervenção da unidade responsável nos fluxos de tomada de decisão	G1/G2

Perguntas para o elaborador do demonstrativo

PERGUNTA	OBJETIVO	Nível
Você tem ciência de que reformas contábeis poderão alterar o conteúdo dessas informações?	Avaliar as perspectivas do contador sobre uma possível melhora/piora na qualidade da informação contábil.	G2

Fonte: Elaborado pelo autor

Ressalte-se que o nível elencado no último quadro, refere-se aos aspectos conceituais da governança os quais são os eixos do objetivo deste trabalho::

- G1. Gestão pública participativa;
- G2. Tomada de decisão;

G3. Responsabilização;

A entrevista preliminar foi realizada em quatro coordenações com 1 servidor de cada divisão. As divisões foram: Seção de Compras e Contratos, Seção de Administração do Patrimônio, Seção de Administração do Material e Seção de Contabilidade. A escolha destas seções se deu em razão da delimitação dada no quadro 7, e, em específico, considerando que toda e qualquer decisão (relacionada a governança no âmbito da gestão patrimonial (compra, alienação, manutenção, remanejamento) tem como final a Seção de Compra e Contratos ou a Seção de Administração Patrimonial é de se esperar que a raiz das decisões seja conhecida através dos servidores que compõem estas seções.

Em relação ao total de respondentes do questionário da figura 4, totalizou-se 36 servidores das seções já listadas no parágrafo anterior.

3.3.2. Resultados da Entrevista preliminar para fins metodológicos

Como resultado da entrevista preliminar, observou-se quatro resultados que influenciaram a metodologia deste trabalho.

Em primeiro lugar, identifica-se que a tomada de decisão, no âmbito da governança patrimonial, se dá em processos administrativos os quais estão vinculados ou a um contrato ou a uma ordem de serviço, assim, considerou-se, também, como tomada de decisão as justificativas descritas nos projetos básicos (que dão origem aos contratos) ou nos termos de serviços (que dão origem às ordens de serviço).

[...] as tomadas de decisão que se relacionam com o patrimônio são limitadas à movimentação interna ou a manutenção, aquisição ou alienação de algum patrimônio. Dessa forma, muitas das decisões são vinculadas aos pedidos das unidades requisitantes que se resumem na justificativa traçada no projeto básico, quando trata de contratação de manutenção, aquisição ou alienação, ou na justificativa do termo de serviço, quando se trata de movimentação interna do patrimônio.

Entrevistado 1

No tocante à administração participativa (G1), foi possível identificar apenas interferência das mídias e do controle externo do Tribunal de Contas da União e do Congresso Nacional e do controle interno do Conselho Nacional de Justiça, assim, não há registros encontrados de qualquer participação social ou da sociedade civil organizada neste Tribunal. Portanto, para aprofundar o desenho da pesquisa, limitamos a administração participativa às publicação de reportagens críticas relacionadas à governança patrimonial no âmbito do Superior Tribunal Militar e suas alterações no âmbito de decisões internas e responsabilização.

Não tenho conhecimento de qualquer interferência da sociedade ou da sociedade civil organizada. Aliás, a única interferência externa é relacionada nas decisões do Conselho Nacional de Justiça e do Tribunal de Contas.

Entrevistado 3

Na época que eu tenho de Tribunal, não tive conhecimento de qualquer interferência da sociedade ou da sociedade civil organizada.

Entrevistado 2

A única participação externa que tenho ciência são as decisões do Conselho Nacional de Justiça e de acordãos do Tribunal de Contas, mas acho que não se trata de nenhuma administração participativa e, sim, de interferências para ajustar as decisões as questões legais e operacionais que o Tribunal, por alguma decisão passada, tenha sofrido. Outra participação que eu considero que influencie a administração são as reportagens, como é o caso dos gastos em horas-extras que um jornal divulgou. Aquela reportagem fez com que os processos de horas-extras ficassem mais burocráticos.

Entrevistado 4

Em terceiro lugar, houve o fornecimento de documentos institucionais quais sejam: projetos básicos diversos de aquisição, manutenção e alienação de diversos itens patrimoniais com as devidas justificativas, o Plano de Ação da Justiça Militar da União (JMU) para o exercício de 2013 e 2014, o Plano Plurianual de Metas no âmbito da Justiça Militar da União para o período de 2010/2014, o Processo Orçamentário da Justiça Militar da União de 2014, estrutura orçamentária da Justiça Militar da União para 2014 e Relatório de Gestão 2013.

Por fim, aplicou-se no decorrer da entrevista preliminar o questionário da figura 4 com o objetivo de identificar os principais *stakeholders* para realizar as entrevistas. Realizamos o questionário com 36 pessoas as quais totalizavam mais de 60% do total de servidores das seções que possuíam os requisitos do quadro 7:

Figura 5 - Quadro de Resultado

PARTE 1	Influencia na governança patrimonial no STM?		Qual é a intensidade da influência na gestão patrimonial?			Possui PODER de alterar as decisões tomadas no âmbito da governança patrimonial? (nº respondentes)					Média
	Sim	Não	baixa	média	alta	Discordo totalmente	-	Concordo totalmente			
STAKEHOLDERS						1	2	3	4	5	
Gabinete da Presidência	x				x					36	5,00
Secretaria de Planejamento	x			x			10	20	6		3,06
Secretaria de Controle Interno	x			x				4	30		3,88
Gabinete do Diretor Geral	x				x				4	32	4,88
Diretoria de Patrimonio e Material	x				x					36	5,00

Seção de Compras e Contratos	x			x				4	10	12	4,47	
Seção de Administração de Material	x				x			8	16	11	4,06	
Seção de Administração de Patrimônio	x				x			8	16	11	4,06	
Diretoria de Administração	x			x				9	18	12	4,41	
Núcleo de Engenharia	x			x			20	4	10		2,71	
Seção de Administração de Imóveis de Brasília	x			x			2	16	16		3,41	
Seção de Apoio	x			x		2	16	16			2,41	
Diretoria de Finanças	x			x			14	18	2		2,65	
Gabinete de Ministros	x			x					10	26	4,71	
PARTE 2							Há URGÊNCIA da Direção em atender suas solicitações?					
							Discordo totalmente	-	Concordo totalmente			
STAKEHOLDERS							1	2	3	4	5	Média
Gabinete da Presidência											36	5,00
Secretaria de Planejamento									8	16	12	4,06
Secretaria de Controle Interno									2	16	18	4,41
Gabinete do Diretor Geral										2	34	4,94
Diretoria de Patrimonio e Material										10	15	4,71
Seção de Compras e Contratos									2	14	20	4,47
Seção de Administração de Material										24	12	4,29
Seção de Administração de Patrimônio										6	30	4,82
Diretoria de Administração									12	14	14	4,47
Núcleo de								10	14	10		3,00

Engenharia							
Seção de Administração de Imóveis de Brasília			8	12	14		3,18
Seção de Apoio			2	14	18		3,47
Diretoria de Finanças			16	14	10		2,65
Gabinete de Ministros					4	32	4,88

Fonte: elaborado pelo autor

Assim, como resultado obteve-se os seguintes entrevistados:

Quadro 9 – Entrevistados

Entrevistado 1	Seção de Compras e Contratos
Entrevistado 2	Seção de Administração do Patrimônio
Entrevistado 3	Seção de Administração
Entrevistado 4	Seção de Contabilidade
Entrevistado 5	Diretoria de Patrimônio e Material
Entrevistado 6	Assessor de Diretor de Patrimônio
Entrevistado 7	Assessor de Diretor de Patrimônio
Entrevistado 8	Assessor de Diretor de Patrimônio
Entrevistado 9	Diretoria de Administração
Entrevistado 10	Assessor de Diretor de Administração
Entrevistado 11	Seção de Administração do Patrimônio
Entrevistado 12	Setor de Licitações e Contratos
Entrevistado 13	Representante da Sociedade
Entrevistado 14	Assessor de Gabinete do Ministro
Entrevistado 15	Assessor de Gabinete do Ministro
Entrevistado 16	Assessor de Gabinete do Ministro
Entrevistado 17	Assessor do Diretor Geral

Fonte: elaborado pelo autor

Após a entrevista preliminar, e com base no dados coletados, procurou-se investigar artigos jornalísticos sobre gastos no âmbito patrimonial do Superior Tribunal Militar, dado que os entrevistados na entrevista preliminar não indicaram nenhuma participação direta da sociedade civil no processo de governança. Encontrou-se uma quantidade razoável de artigos²³ sobre o Superior Tribunal Militar no site da organização não governamental Contas Abertas as quais procuravam alertar a população sobre os referidos gastos. Com isso, considerou-se, para esta pesquisa, que esta forma de intervenção indireta é uma forma de participação na administração daquele tribunal.

²³ DULTRA (2014); BETAT (2014); Id. (2014); Id. (2014); MENEZES (2014).

A partir disso, procurou-se os jornalistas das referidas reportagens para participar da pesquisa como participantes da gestão, ou seja, como os representantes dos *stakeholders* externos. (Entrevistado 18).

Assim, após a entrevista preliminar, montou-se o seguinte roteiro para realizar as entrevistas definitivas:

Quadro 10 – Entrevista definitiva

<p>Seção 1 – Verificar quais informações contábeis Q1 – O planejamento estratégico do tribunal influencia na governança patrimonial? Há algum controle contábil? Q2 – Como se dá a construção da Justificativa de projetos básicos relacionados à governança patrimonial? A tomada de decisão está relacionada a algum documento contábil? Q3 – Existe algum procedimento para avaliar o teor da justificativa do projeto básico? Q4 – Quem elabora os relatórios contábeis mencionados?</p>
<p>Seção 2 – Perguntas às áreas Técnicas Q5 – Quem elabora as informações contábeis? Q6 – A informação contábil produzida é integralmente utilizada pelo gestor? Q7 - Qual a periodicidade que a informação contábil é disponibilizada? Q8 - As informações produzidas auxiliam no processo de gestão? Q9 - As informações contábeis são disponibilizadas oportunamente, ou seja, em tempo de serem utilizadas para tomada de decisão? Q10 - Quais as informações contábeis que deveriam ser produzidas para auxiliar o processo de tomada de decisão?</p>
<p>Seção 3 - Perguntas próprias à Seção de Contabilidade Q11 – Qual o nível confiabilidade das informações contábeis fornecidas pelas unidades técnicas? Qual a aderência dessas informações aos princípios e técnicas contábeis? Q12 – Qual o nível de aderência à Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda?</p>
<p>Seção 4 - Perguntas a todos os entrevistados Q13 – Alguma repercussão externa influenciou na sua decisão ou teve alguma alteração no processo de governança patrimonial?</p>
<p>Seção 5 - Perguntas à Organização Contas Abertas Q14 - Como você obtém tais informações de aquisições? Essas informações são compreensíveis? Ou elas sofrem algum tipo de tratamento por técnicos da instituição? Q15 - Qual a importância dessas informações para a elaboração da reportagem? Q16 - Essas informações são publicadas de forma tempestiva? Q17 - O que leva você publicar informações do Superior Tribunal Militar ao invés de outro órgão? Q18 - Essas informações são compreensíveis para você?</p>

Fonte: elaborado pelo autor

As perguntas descritas no quadro anterior representam questões abertas às quais foram feitas de forma introdutória ao entrevistado para conduzir um assunto, dessa forma, outras perguntas surgiram em decorrência da resposta do entrevistado.

3.4. ANÁLISE DE DADOS

Foram basicamente três fontes de dados: os documentos, a entrevista preliminar e a definitiva e o questionário localizador dos *stakeholders*.

Os documentos foram analisados de acordo com sua relevância e respostas concedidas pelos entrevistados.

O questionário foi tratado no software excel no qual catalogou-se os dados dos questionários físicos em uma tabela virtual, em seguida, extraiu-se a média final, conforme quadro 5.

Por fim, os dados empíricos gerados na entrevista foram analisados por meio de análise de conteúdo. Como opção metodológica, este método foi desenvolvido com base nas referenciais de Bardin (1977), a qual define 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) destas mensagens. (BARDIN, 1977, p. 44)

Os métodos de Bardin (1977) podem ser resumidos em 4 processos: organização da análise, descrição, inferência e interpretação. Quanto a organização, orienta a autora que se define os objetivos do trabalho, como realizar a coleta e a validação dos dados, tal processo foi explicado na seção anterior.

Quanto à descrição, Bardin (1977) explõe que é necessário realizar a categorização das informações. No caso dessa dissertação, optou-se por realizar o processo por caixas ou categorização pré-concebida no referencial teórico, dessa forma, utilizou-se os conceitos centrais da utilidade da informação contábil como categorização a priori (ver figura 2).

No tocante a inferência, a autora expõe que é preciso averiguar os indicadores léxicos, hábitos linguísticos. Para este processo, utiliza-se as características do cargo ocupado por aquele servidor e o comportamento esperado. Para este procedimento, os usos de linguagem, especialmente no que tange aos procedimentos contábeis, são conhecidos do pesquisador, tendo em vista a coleta preliminar de informações sobre a seção e sobre as funções exercidas pela entrevistado.

Por fim, no tocante a interpretação, Bardin (1977) expõe que este processo consiste em dar significado às características encontradas. Neste sentido, a literatura descrita foi fundamental para o desenvolvimento da análise.

Portanto, os resultados ligados aos processos de inferência e interpretação serão expostos na próxima seção.

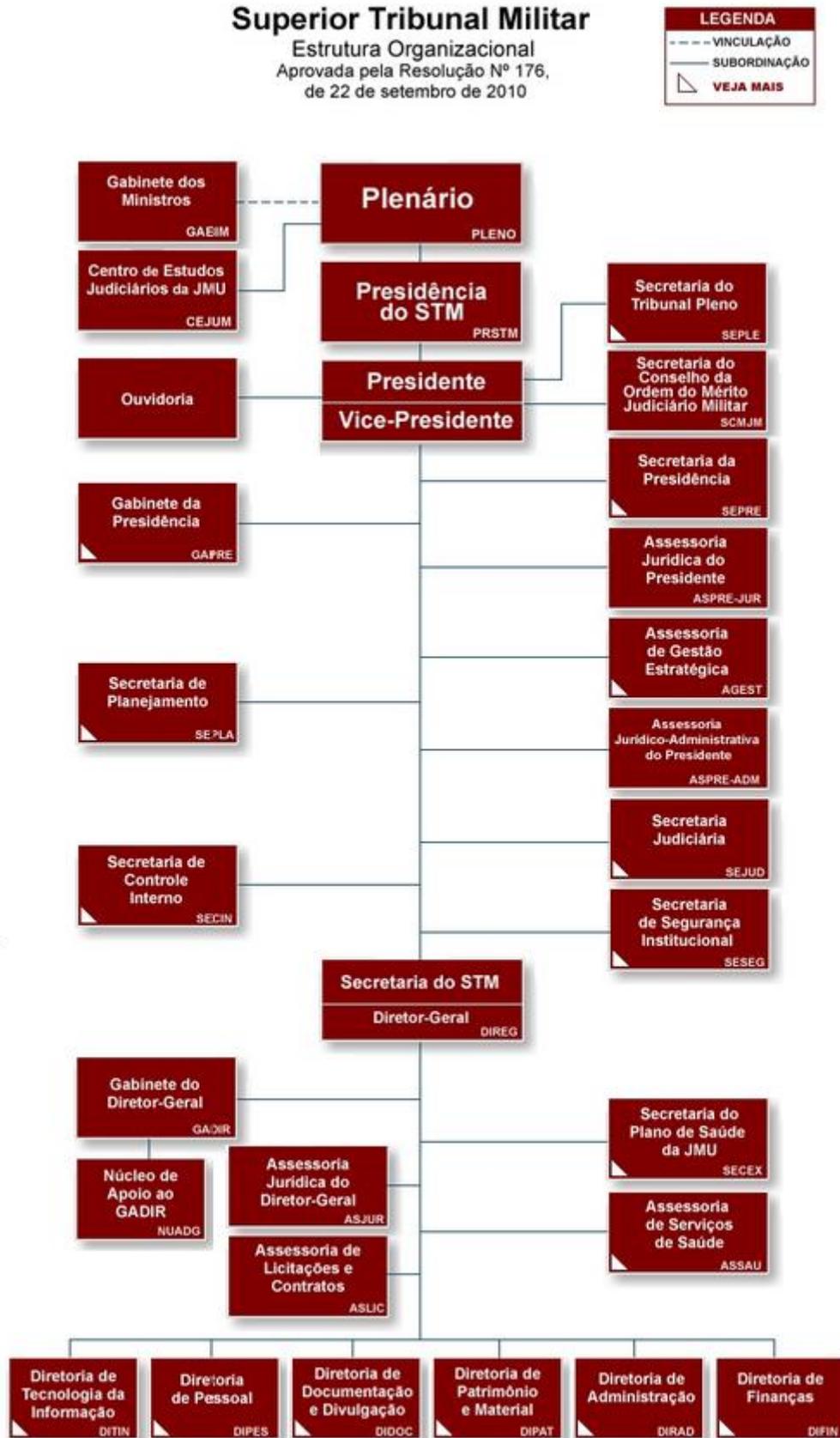
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1. PROCESSO DE GOVERNANÇA NO ÂMBITO PATRIMONIAL

Inicialmente, buscou-se compreender como funciona o processo de governança patrimonial no âmbito deste tribunal. Para tanto foram consultados os seguintes documentos os quais foram disponibilizados no momento de realização da entrevista preliminar ou da definitiva.

Assim, em primeiro lugar, cabe descrever o organograma do Superior Tribunal Militar para, então, dissertar sobre o processo de governança no âmbito patrimonial.

Figura 6 - Organograma do Superior Tribunal Militar



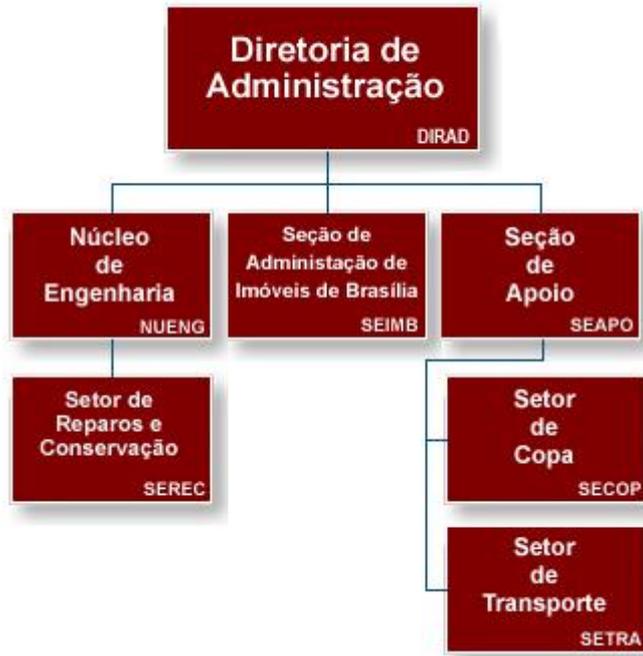
Fonte: www.stm.jus.br

O processo de governança no âmbito patrimonial envolve um conjunto de decisões sobre aquisição, manutenção, movimentação e localização de bens patrimoniais pertencentes ao Superior Tribunal Militar - STM. A governança no âmbito patrimonial do STM envolve basicamente dois conjuntos de órgãos: os órgãos requisitantes e os órgãos patrimoniais.

Os órgãos requisitantes são o conjunto das unidades gestoras que estão em contato com o bem físico e são as principais iniciadoras do processo de aquisição, manutenção e localização, enquanto os órgãos patrimoniais são responsáveis pelo controle físico do bem, além de ser o responsável final pela continuidade ou não do processo, conforme o Plano de Ação da Justiça Militar da União 2014.

No Superior Tribunal Militar, o principal órgão requisitante é a Diretoria de Administração que é composta pelo Núcleo de Engenharia, Seção de Administração de Imóveis de Brasília e Seção de Apoio, por outro lado, o órgão central de patrimônio é a Diretoria de Patrimônio, composto pela Seção de Administração de Patrimônio, Seção de Compras e Contratos e Seção de Administração de Material.

Figura 7 - Organograma da Diretoria de Administração



Fonte: STM (2014)

Figura 8 - Organograma da Diretoria de Patrimônio



Fonte: STM (2014)

Para este trabalho, considerou-se estas duas diretorias como centrais no processo de governança no âmbito patrimonial do Superior Tribunal Militar.

Qualquer tipo de modificação no teor dos bens patrimoniais do Tribunal somente pode ser executado se, no respectivo processo administrativo, forem anexados, além dos documentos estabelecidos pela legislação em vigor, os Pedidos de Compras e Contratação de Serviços ou as ordens de serviço. Tanto os pedidos de compras e contratação quanto as ordens de serviço são formulados pelas Unidades Requisitantes e ambos deverão conter o projeto básico ou termo de serviço com justificativa elaborada pela equipe técnica e compatíveis com o plano de ação do Superior Tribunal Militar.

O plano de ação é a espinha do processo de governança patrimonial do Tribunal Militar. Este é elaborado anualmente pelo Ministro-Presidente e é composto de um conjunto de competências e responsabilidades dos órgãos relacionados na gestão patrimonial. Além disso, é composto de tabelas e quadros contábeis padronizados que serão utilizados por todo o Tribunal quando da prestação de contas à Presidência do Tribunal.

O plano de ação deve obedecer ao Calendário de Licitação, documento administrativo o qual é organizado pela DIPAT anualmente e segue demandas descentralizadas das diversas unidades requisitantes. O Calendário de Licitação é a chave para toda processo relacionado com aquisição, manutenção ou alienação dos bens patrimoniais do Tribunal Militar.

Além do Calendário de Licitação, a Diretoria de Patrimônio, órgão responsável por todas as aquisições de mobiliário no STM, deverá realizar a programação das aquisições de todo mobiliário do Tribunal, conforme pedidos consolidados das unidades requisitantes, e programar a execução dessa programação.

Do lado do órgão requisitante, os processos que iniciam na Diretoria de Administração devem obedecer ao programa de despesas e serviços de engenharia da Diretoria de Patrimônio e preencher, bimestralmente, o Demonstrativo da Execução de Obras e Serviços de Engenharia, documento contábil que serve de controle das obras e serviços no tribunal.

Quadro 11 – Documentos coletados

Título do Documento	-Normativo Interno	Fonte de Coleta
Planejamento Estratégico 2012-2018	Resolução Nº 186, de 24 de outubro de 2012	Entrevista Definitiva
Plano de Ação da Justiça Militar da União 2013	Ato Normativo 30/2013	Entrevista Preliminar
Diretrizes para Elaboração da Proposta Orçamentária Anual 2015	Ato Normativo 74/2014	Entrevista Preliminar

Plano de Ação da Justiça Militar da União 2014	Ato Normativo 59/2014	Entrevista Preliminar
Diretrizes para Elaboração da Proposta Orçamentária Anual 2014	Ato Normativo 8/2013	Entrevista Preliminar
Alterações no Plano de Metas 2010/2014	Ato Normativo 41/2009	Entrevista Preliminar
Diretrizes para a elaboração, execução, acompanhamento e avaliação do Processo Orçamentário da Justiça Militar	Ato Normativo 17/2014	Entrevista Preliminar
Custo Manutenção frota 2013	Informação Contábil	Entrevista Preliminar
Demonstrativo da Execução de Obras e Serviços de Engenharia	Informação Contábil	Entrevista Preliminar
Distribuição Espacial dos Bens Imóveis de Uso Especial	Informação Contábil	Entrevista Preliminar
Discriminação dos Bens Imóveis de Propriedade	Informação Contábil	Entrevista Preliminar
Quadro de Acompanhamento da Execução de Encargos do Plano de Ação	Informação Contábil	Plano de Ação
Planilha de Execução dos Recursos	Informação Contábil	Plano de Ação
Outros documentos contábeis de controle patrimonial que não possuem nome	Informação Contábil	Entrevista Preliminar e Entrevista Definitiva

Fonte: elaborado pelo autor.

4.2. INFORMAÇÕES CONTÁBEIS UTILIZADAS NA GOVERNANÇA NO ÂMBITO PATRIMONIAL

Nesta seção, optou-se por desenvolver o primeiro objetivo específico. Assim, buscou-se verificar através do método exposto – análise documental e entrevista – quais são as informações contábeis utilizadas no âmbito da governança patrimonial. Para fins de organização do trabalho, são apresentados dois subitens. Ressalte-se que o questionário do quadro 11 é único e engloba perguntas tanto para aferir as informações contábeis que são utilizadas pelos gestores, como a utilidade destas, portanto, as informações serão analisadas de forma segmentada.

O primeiro subitem verifica quais são as informações contábeis utilizadas para a tomada de decisão e responsabilização, ou seja, os aspectos conceituais básicos do trabalho – G2 e G3. A razão para esta subseção agrupar dois itens conceituais de análise é devido, conforme entrevistas, a proximidade com o qual o gestor tende a agrupar estes dois conceitos. Portanto, são poucos trechos de entrevista em que os gestores expõem separadamente a

tomada de decisão da responsabilização, dessa forma, optou-se por fazer a análise e discussão incluindo estes dois aspectos conceituais.

O segundo subitem verifica quais são as informações contábeis utilizadas para a administração participativa, ou seja, G1. Neste item, diferente dos demais, pode-se observar nítida separação conceitual, por isso, tratou-se este item de forma isolada.

4.2.1. Informações contábeis na Tomada de Decisão e na Responsabilização

O primeiro questionamento – entrevista definitiva (ver quadro 11) - era no intuito de saber o envolvimento do planejamento estratégico com o processo de governança patrimonial e se havia algum controle ou planejamento realizado por meio de informações contábeis. O objetivo desta pergunta era averiguar o nível de participação desse tipo de informação em um documento vital para a sustentabilidade de um órgão (CASTRO, 2005).

Segundo o entrevistado 5, o plano de ação, documento central no processo de governança no âmbito patrimonial, segue orientações traçadas no Planejamento Estratégico da Justiça Militar – PE:

[...] nosso planejamento estratégico tem certos fatores críticos de sucesso e eles são considerados essenciais para alcançarmos nossos objetivos. Além disso, ele é utilizado na elaboração do nosso plano de ação, que segue as prioridades de todo o Tribunal.

Entrevistado 5

Segundo o próprio entrevistado, quando indagado sobre quais são “os fatores críticos de sucesso”, o entrevistado informou que “são recursos materiais, patrimônio e mobiliários adequados a consecução do objetivo fim do Tribunal”. Dessa forma, entende-se que gestão desses “fatores críticos de sucesso” pode ser feito através da governança no âmbito patrimonial e, dessa forma, o uso de informações contábeis é essencial para auxiliar o tribunal a alcançar os seus resultados, conforme posicionamento dos autores Nogueira e Jorge (2012) já exposto nesta dissertação.

Os demais entrevistados não responderam essa questão, com exceção do entrevistado 10 que informou que as demandas das unidades requisitantes visam atingir o objetivo estratégico do tribunal e suprir as necessidades do tribunal, visando atingir a excelência na gestão. Os demais entrevistados não informaram se há documento contábil que controle este tipo de informação.

[...] os objetivos administrativos visam proporcionar uma estrutura adequada para o Tribunal visando alcançar os objetivos finalísticos. Assim, visamos atingir a excelência na gestão.

Entrevistado 10

Em segundo momento, perguntamos sobre a existência de um controle contábil, o entrevistado 5 informou que existem documentos contábeis que são utilizados para realizar o controle da execução do planejamento, porém o controle é feito centralizado na diretoria geral do tribunal, com base em informativo contábeis reservados. As informações do entrevistado 5, foram ratificadas pelos entrevistados 6,7 e 8, os demais não souberam responder.

Dessa forma, observa-se pouco conhecimento deste controle contábil do planejamento estratégico no âmbito das seções de serviço. A falta dessas informações nas seções de serviços pode prolongar as ações fora do eixo traçado do planejamento estratégico, dessa forma, conforme traçado por Gabriel e Silveira (2011), este *gap* de informações (PIERCE e O'DEA, 2003) pode gerar prejuízos na construção de soluções para problemas presentes ou futuros relacionados ao planejamento estratégico do tribunal.

Buscando analisar quais são as informações contábeis utilizadas para elaborar a tomada de decisão – nesta questão considerou-se as justificativas dos processos administrativos como verdadeiras materializações da tomada de decisão, perguntamos as questões 2 e 3.

Alguns dos entrevistados não souberam relacionar as informações contábeis a uma tomada de decisão precisa, porém a maioria afirmou que os relatórios contábeis são utilizados para algum tipo de decisão genérica. De toda forma, as decisões são tomadas mais por outros tipos de informações do que puramente informações contábeis, aliás, aparentemente, as informações contábeis são utilizadas para decisões secundárias ou de forma complementar. Ademais, alguns entrevistados revelaram que, apesar de possuírem as informações contábeis, utilizavam-nas prioritariamente para fins de controle, ou seja, demonstravam uma preocupação maior em controlar e prestar as contas do que decidir utilizando-as:

Nossa área técnica elabora a justificativa do projeto básico de acordo os pedidos das unidades requisitantes ou com as demandas levantadas por elas, **assim nossa decisão é tomada com base em pareceres das áreas e não com base em nossos relatórios contábeis.**

[...] **usamos os nossos relatórios periódicos em apoio a nossa gestão**, operamos um padrão tipo ciclo PDCA , ou seja, planejamos, executamos, realizamos verificações validações e corrigimos se for o caso, porém nossas decisões são tomadas de acordo com o pedido das unidades.

Entrevistado 9

Utilizamos os relatórios para tomada de decisão rápida, para fins bem internos como indicações de desempenho, por exemplo, percentual mensal trabalhado do orçamento anual, também, disponibilidade de veículos no setor de garagens, entre outros.

Entrevistado 10

A justificativa do projeto básico vai depender de muitas variáveis. Geralmente, a necessidade de compra de mobiliário está atrelada a uma necessidade de substituição ou para padronizar o ambiente ou redimensionar o setor de trabalho ou, às vezes, porque o móvel se tornou obsoleto – pereceu ou deteriorou com o tempo. **Mas não utilizamos nenhum documento contábil para a tomada de decisão.**

[...]

[Pergunta extra] Existe algum documento que controle a degradação dos bens patrimoniais?

Existe, mas o documento é muito mais de controle do que utilizado para justificar aquisições. Esse patrimônio é controlado, mas não é geralmente seguido. Em regra, não é seguida a lógica relacionada ao tempo do bem patrimonial. Então, as justificativas de aquisições não levam em consideração esse critério. Por exemplo, o tempo de troca dessas mesas é de 2 anos.

Entrevistado 5

O posicionamento do entrevistado 5, foi seguida pelos entrevistados 6,7 e 8, com o detalhe que o entrevistado 8 respondeu precisamente que apesar de possuírem controle contábil-patrimonial, as decisões são tomadas mais por uma linha mais visual ou ambiental do que técnica:

Nós temos um controle patrimonial, nós temos condições de dizer se o patrimônio alcançou sua vida útil, sua posição física, a composição deste bem. Porém, seguimos basicamente a linha visual, a necessidade operacional, visual ou ambiental.

Entrevistado 8

Em resposta à questão 4, houve uma sintonia nas respostas fornecidas pela direção e pela assessoria no sentido de que são as próprias áreas técnicas da respectiva diretoria que fornecem os dados contábeis para a análise. Assim, observa-se grande aderência ao posicionamento de Coelho (2012, p. 40) no sentido de utilizarem a informação contábil na solução de problemas evidenciados.

Partindo para a segunda seção do quadro 11, obteve-se que somente o Setor de Administração de Patrimônio e o Setor de Compras elaboram algum tipo de informação, as demais unidades aproveitam informações geradas por outras unidades, ou seja, entendeu-se que a solicitação da direção por informações contábeis passa por uma espécie de tratamento antes de sua exposição, o que demonstra certa melhora no nível de compreensibilidade, porém perda na neutralidade da informação. Outrossim, ressaltou-se que este tratamento de informações tem como objetivo deixar as informações contábeis compreensíveis a um grupo de usuário, tendo em vista que as informações solicitadas transpassam a característica da teoria do usuário-médio (HENDRIKSEN; BREDA, 2010; IUDÍCIBUS, 2010). Ocorre neste momento, contudo, uma perda deste tipo de informação ao usuário externo, tendo em vista que tais informações são repassadas, porém não há publicação externa, fato exposto já por Barton (2011).

Ademais, observou-se que grande parte das informações elaboradas possui um valor confirmatório, com exceção das informações elaboradas pelo Setor de Administração

Patrimonial que elabora informações tanto com valor preditivo quanto confirmatório e de outros esparsos documentos contábeis:

[...] o Setor de Cadastro e Compras realiza um controle de compras efetuadas, mas **as informações geradas são para fins de controle**, para saber onde está aquele produto, o valor, a data da aquisição. [...] Nosso informativo é solicitado grande parte das vezes para fins de controle pela Direção e pelo Controle Interno.

Entrevistado 1

Este setor, apesar de ser considerado um ator relevante na governança patrimonial, utiliza as informações contábeis com um viés muito mais voltado para o controle do que para a tomada de decisão, haja vista a preocupação dos gestores na prestação de contas dos produtos adquiridos via suprimento de fundos. De outro modo, este tipo de visão orientada para a prestação de contas, pode-se ensejar um tipo de comunicação mais pragmática do que semântica, o que enseja uma mudança de *framing*.

Nós não elaboramos informações contábeis. O único contato que temos com essas informações é relacionado à apresentação dessas informações via exigência de licitação.

[Pergunta extra – As unidades requisitantes justificam os projetos básicos com auxílio de alguma informação contábil? Você não analisam esses dados?]

Não, olha... A maioria das justificativas do projeto básico são baseadas em decisões internas da direção e o texto exposto no projeto básico é muitas vezes padronizado. Algumas vezes, podemos encontrar informações mais precisas sobre a justificativa no processo criador do projeto básico, **mas não tem vinculação com nenhuma informação contábil**. As decisões já saem prontas e nossa análise é mais legalista do que técnica.

Entrevistado 4

A Diretoria de Finanças pública, mensalmente, a relação de todas as compras feitas pela Administração, de maneira a clarificar a identificação do bem comprado, seu preço unitário, a quantidade adquirida, o nome do vendedor e o valor total da operação. Essas informações são enviadas mensalmente à DIPAT, a Secretaria de Controle Interno e ainda publicamos no Diário Oficial. Além disso, divulgamos no site e no nosso portal da transparência todas as nossas informações.

Entrevistado 9

Observa-se grande preocupação do órgão em realizar o controle das aquisições, haja vista a existência de dois órgãos controlando quase o mesmo item. Infere-se duas possíveis análises: a primeira, essa diferença de posicionamento (mais voltado para o controle do que para a tomada de decisão) evidencia resquícios do Estado Burocrático autorreferenciado (MARTINS, 1997; SECCHI, 2009), ainda mais em se tratando de um órgão militar; a segunda, como já ressaltado, é necessário ponderar nas respostas a visão da semiótica apontada por Hendriksen e Breda (2010), no caso, em análise, há uma significância linguística mais forte para o lado pragmático do que para o lado sintático ou semântico, o que enseja a adequação das informações contábeis para fins de compatibilização no canal de comunicação.

Produzimos diversas informações contábeis, principalmente, informações patrimoniais. Essas informações são produzidas porque o controle do material de consumo no Superior Tribunal Militar é realizado por nós através de um sistema.

[pergunta extra: Qual Sistema?]

Gerenciamos o LICIMAP, um sistema que congrega o setor de Licitações, Materiais e Patrimônios. É o sistema chefe do patrimônio, toda a gestão do patrimônio passa por esse sistema: aquisições, alienações, doações, movimentações, tudo. O sistema armazena informações que permitem a gerência e o controle do estoque de material de consumo do Tribunal, mantém os dados referentes à entrada, saída e alteração do estoque de bens patrimoniais e outros tipos de controle.

Entrevistado 2

Utilizamos informações do LICIMAP que é um sistema interno que registra todas as informações que precisamos. Bom, além dos relatórios do LICIMAP, temos um controle de material de consumo, mas grande parte das informações é obtida pelo LICIMAP que é inclusive o sistema adequado para fazer as requisições.

Entrevistado 3

É evidenciado pelas entrevistas, também, que grande parte das informações contábeis geradas são utilizadas somente para decisões internas do setor, isso representa uma limitação de conteúdo e torna as informações contábeis daquele tribunal cada vez mais autorreferenciadas (LAPSLEY et. at., 2009)

4.2.2. Informações contábeis na Administração Participativa

Neste subitem, analisaram-se as informações contábeis utilizadas pelos *stakeholders* externos através das questões 14 a 15 da seção 5 do quadro 11. O objetivo dessas questões era entender quais são os motivos que levam este grupo de jornalistas a acompanhar as ações do Superior Tribunal Militar e como se deu a forma de extração dessas informações contábeis.

Passando para análise sobre os *stakeholders* externos, questionamos o grupo de entrevistados sobre interferências externas, ou seja, sobre a administração participativa, considerando o escopo dado na metodologia (Q13). Como resposta, obtive-se que as intervenções midiáticas ocorrem mais corriqueiramente no âmbito da atividade fim do tribunal, ou seja, em questões ligadas à julgamentos militares, porém alguns entrevistados lembraram-se de episódios em que a imprensa conseguiu indiretamente interferir no processo de concessão de horas-extras e na revisão do objeto a ser comprado:

Outra participação que eu considero que influencie a administração são as reportagens, como é o caso dos gastos em horas-extras que um jornal divulgou. Aquela reportagem fez com que os processos de horas-extras ficassem mais burocráticos.

Entrevistado 4

[...] existem ponderações da mídia no sentido de revisões no material a ser adquirido, por exemplo, algum item desarrazoado economicamente o que faz com que revisemos o preço cotado, mas não houve intervenções na forma do processo.

Entrevistado 10

Nesse quesito, cabe salientar que o Relatório de Gestão 2013 afirma que o STM opera em um modelo de comunicação institucional moderno e participativo, integrado o qual

permite a participação tanto externa como de grupo de servidores com o fim de aprimorar a gestão:

O STM opera um modelo de comunicação institucional moderno, participativo, integrado e que esta alinhado à cultura organizacional. Oferece, no Portal do Superior Tribunal Militar, um canal de comunicação direto e eficiente com os jurisdicionados, disponibilizando, com uma linguagem clara e acessível, os diversos serviços e informações sobre a Justiça Militar da União. Divulga matérias na mídia, com assuntos gerais de interesse da Justiça Militar da União. Dentre as ações prioritárias, desenvolve e veicula programas periódicos para a Rádio e TV Justiça.

A Ouvidoria busca oferecer ao público interno e externo um modelo de comunicação institucional moderno, participativo, integrado e alinhado à cultura organizacional.

Ainda é incentivado o engajamento de magistrados, servidores e usuários do Sistema JMU em projetos voltados à responsabilidade social, estimulando a consciência da solidariedade, da cooperação e dos deveres cívicos. (RELATÓRIO DE GESTÃO-STM, 2013)

Como respostas para as perguntas Q14, obteve-se que as informações são coletas através de contas contábeis acessadas por meio do SIAFI – Sistema de Integrado de Administração Financeira e demais portais de transparência, e que são tratadas por técnicos e, posteriormente, disponibilizadas aos Jornalistas para, então, elaborarem as reportagens ou diretamente utilizadas por Jornalistas que dominam os conceitos da contabilidade pública:

A fonte primária das informações é o Sistema Integrado de Administração Financeira da Secretaria do Tesouro Nacional (Siafi). Atualmente, porém, diversos portais reproduzem essas informações (...).

(...)

O linguajar orçamentário, financeiro e contábil é árido, sobretudo para as pessoas com pouca familiaridade com os temas. O Contas Abertas possui um economista, um analista de sistemas e jornalistas especializados para trabalhar com os dados. Alguns precisam de conhecimento orçamentário mais profundo para serem compreendidos (...)

Entrevistado 18

Analisando as informações com base no referencial teórico, observa-se grande aderência ao posicionamento da maioria dos autores (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008; SILVA, 2012; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, MACIEL, 2013) que tratam sobre a qualidade da informação contábil-orçamentária no setor público. Ou seja, o posicionamento majoritário expõe a dificuldade que é analisar dados de contabilidade pública sem um prévio entendimento, o que é um grande alerta quando se fala em abertura de informações e fortalecimento do controle social (MENESES; PETER, 2012; CENEVIVA E FARAH, 2012).

4.3. MENSURANDO O NÍVEL DE UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA GOVERNANÇA PATRIMONIAL

Esta seção representa o desenvolvimento do segundo objetivo específico. Buscou-se nesta seção organizar a análise das entrevistas com o intuito de dissertar sobre o nível de utilidade das informações contábeis as quais os stakeholders daquele tribunal utilizam. Ressalte-se que o conceito de utilidade foi desenvolvido a partir dos conceitos descritos na figura 2, dessa forma, a análise de conteúdo foi feita a partir daquelas categorias.

Na primeira subseção, seguindo a linha lógica da seção 4.2.1, os gestores não separaram a tomada de decisão da responsabilização, portanto, optou-se por realizar a análise agrupando estes dois itens conceituais da governança.

Na segunda subseção, tratou-se de analisar a utilidade da informação contábeis para os *stakeholders* externos, ou seja, investigou-se as relações de utilidade sob o foco da administração participativa.

4.3.1. Utilidade na Tomada de decisão e Responsabilização

Inicialmente, cabe apresentar que a sequência de perguntas propostas no questionário (Quadro 11) não foi totalmente seguida nessa seção, tendo em vista que, após organizar as respostas dos entrevistados, percebeu que a melhor análise do trabalho não seguiria necessariamente a forma exposta no questionário.

Dessa forma, com o objetivo de identificar a utilidade, compreensibilidade e verificabilidade das informações contábeis produzidas, além de seu relacionamento com os processos de tomada de decisão e melhorias na governança no âmbito patrimonial, perguntou-se a questão 9 (Q9).

Analisando as entrevistas, observou-se que, de fato, as informações elaboradas nas unidades técnicas visavam, em grande parte, o controle, ou seja, os aspectos de valor confirmatório da informação contábil ou, em termos de governança, visavam dar respaldo a um maior segurança na prestação de contas - responsabilização. Por outro lado, observou-se, também, que os níveis de compreensibilidade e verificabilidade da informação contábil variavam de acordo com o setor que analisava tais informações, na verdade, identificou-se que quanto mais perto o setor figurava do fenômeno econômico (figura 3 – modelo conceitual), maior era seu nível compreensibilidade e verificabilidade, enquanto que os setores mais distantes (geralmente, os setores de decisão (Diretoria de Patrimônio e Diretoria

Geral) possuíam um menor nível de compreensão e verificação da informação. Em resumo, os níveis de compreensibilidade e verificabilidade da informação aumentavam nos setores em que a equipe técnica tem papel direto na elaboração da informação e diminuem nos setores que tem acesso secundário a esta. Por exemplo, o nível de compreensibilidade e verificabilidade das informações contábeis disponibilizados pelo Setor de Administração do Patrimônio é maior do que na Diretoria de Patrimônio. A lógica dessa variação tem aderência ao exposto no referencial teórico (SILVA, 2009, BORGES; MARIO, et al, 2010; FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008), tendo em vista que para níveis de compreensibilidade “está relacionado com a apresentação da informação” (CPC, 2012), assim, o setor que elabora as informações acredita que elas estão adequadas e aqueles órgãos que obtém secundariamente acreditam que a informação não é suficiente e precisa de algum tratamento. A mesma lógica serve para o quesito da verificabilidade:

Utilizamos somente o informativo gerado para fins de controle de saldo financeiro e itens adquiridos para prestação de contas. Aliás, utilizamos informações geradas pelo DEFIN, como o controle do saldo financeiro e controle de compras. [...] o **que fazemos é adaptar essa informação à necessidade do setor**, pois **as informações são um pouco complicadas e precisamos moldar a nossa necessidade**.

Entrevistado 1

Não sabemos como as informações são utilizadas especificamente pelos gestores, mas como falamos a demonstração é solicitada periodicamente, mas não é utilizada na mesma proporção de tempo que divulgamos. Às vezes, a informação é obtida pelo próprio sistema interno e não via processo administrativo. Como **liberamos informações brutas, acredito que há algum tratamento dessas informações**.

Entrevistado 5

Utilizamos informações do LICIMAP que é um sistema interno que registra todas as informações que precisamos. Bom, além dos relatórios do LICIMAP, temos um controle de material de consumo, mas grande parte das informações é obtida pelo LICIMAP que é inclusive o sistema adequado para fazer as requisições. [...] as informações [do sistema] são claras. [...] o LICIMAP produz muitas das nossas informações [...] **o sistema produzir informações adequadas para a tomada de decisão, é essencial para a nossa gestão**. [...] com sugestão, **acredito que as informações deveriam ser mais simplificadas e de fácil manejo**.

Entrevistado 3

Veja bem, nós mantemos o LICIMAP, quase toda a informação é produzida por nós, e para se tomar uma decisão de compra, movimentação ou outro tipo, o requisitante precisa observar necessariamente as informações desse sistema. **Assim, a informação contábil do LICIMAP é necessariamente utilizada pelo gestor**. É necessário que ele observe as informações lá contidas. Por exemplo, o Gestor deve observar quantidade existente no estoque, além disso, observamos o consumo da unidade no ano anterior e vemos se possui prioridade de acordo com o calendário de licitação e, claro, se está dentro do critério da Administração, da decisão da administração. Assim, o LICIMAP informa quais os materiais disponíveis em estoque evitando ou mitigando decisões equivocadas. Dessa forma, de uma forma ou outra, a informação produzida por nós é integralmente utilizada pelo gestor, nem que seja para cumprir uma obrigação interna.

[...]

Claro que essas informações visam, além de suprir a Administração de informações úteis, visam fornecer subsídios para a avaliação e controle gerencial do material de consumo em estoque; fornecer subsídios aos órgãos fiscalizadores e compor a Tomada de Contas consolidada do Tribunal.

Entrevistado 2

Esse distanciamento de níveis de compreensão pode provocar uma dupla interpretação para um mesmo problema ou fato econômico, ou como tratado no referencial teórico, há potencialidade de ocorrência do chamado efeito *framing* na tomada de decisão (BARRETO, MACEDO; ALVES, 2013; MARTINS, CARVALHO, *et al.*, 2013).

Igualmente, cabe salientar que essa diferença de níveis de entendimento da informação contábil pode ser gerada ou em razão da produção de informações ao usuário-médio (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2010; IUDÍCIBUS, 2010) da seção a qual produz a informação ou em razão da complexidade informacional que estes documentos contábeis carregam (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008; SILVA, 2012).

Para analisar os conceitos de tempestividade e oportunidade, o que para Coelho (2012) representa uma forte ligação com a utilidade da informação perguntou-se a questão 7, 9 e 10. Como resposta, obteve-se que a temporalidade se modifica de acordo com o setor. Novamente, o Setor de Administração Patrimonial, por ser o gestor do LICIMAP, atualiza o sistema e disponibiliza as informações quase que automaticamente, com atualizações diárias, semanais, mensais ou anuais, dependendo do nível de informação a ser buscada. Por outro lado, os setores que elaboram as próprias informações somente disponibilizam suas informações a outros setores no tempo da tomada de decisão o que pode prejudicar o andamento do processo, ou seja, as decisões são tomadas quase que simultaneamente a elaboração da informação, o que parece como já exposto nas outras entrevistas, que, com exceção do Setor de Administração Patrimonial, o valor da informação contábil levantada nos outros setores é muito mais confirmatória do que preditiva:

Q7 - Qual a periodicidade que a informação contábil é disponibilizada?

O documento é gerado periodicamente, não tem período específico. Geramos na medida em que é solicitado a compra para dimensionarmos a aquisição [...]

Q9 - As informações contábeis são disponibilizadas oportunamente, ou seja, em tempo de serem utilizadas para tomada de decisão?

[...] então, geramos as informações a medida que a informação é solicitada, não é um documento de difícil elaboração já que é feito de forma acumulativa [...]

Entrevistado 1

Q9 - As informações contábeis são disponibilizadas oportunamente, ou seja, em tempo de serem utilizadas para tomada de decisão?

As informações são disponibilizadas em vários sistemas internos e estão disponíveis para a consulta, portanto acredito que são oportunamente divulgadas, apesar de achar que essa característica é dada muito mais pelo conhecimento do gestor desse nível de informação do que pela nossa divulgação temporal [...]

Entrevistado 5

Q7 - Qual a periodicidade que a informação contábil é disponibilizada?

A periodicidade de atualização varia, mas a informação está sempre disponível para todos os gestores. [...] por exemplo, o inventário podem ser anual, destinado a comprovar a quantidade e o valor dos bens patrimoniais do acervo de cada setor usuário, existentes em 31 de dezembro de cada exercício, pode ser também eventual, realizado em qualquer época por iniciativa do dirigente da unidade ou por determinação da autoridade competente, ou, ainda, por exigência dos órgãos fiscalizadores.

Q9 - As informações contábeis são disponibilizadas oportunamente, ou seja, em tempo de serem utilizadas para tomada de decisão?

Com certeza! A informação é disponibilizada para o gestor em tempo para a tomada de decisão. A informação está disponível com a atualização de 20 ou 40 dias[...]

Entrevistado 2

Q7 - Qual a periodicidade que a informação contábil é disponibilizada?

[...] as informações são periodicamente atualizadas. Temos as informações quando precisamos para tomar decisões de reposição de estoques e outras que exijam o uso de informações contábeis.

Q9 - As informações contábeis são disponibilizadas oportunamente, ou seja, em tempo de serem utilizadas para tomada de decisão?

O Sistema é utilizado via intranet, dessa forma, a maioria das vezes que buscamos a informação ela está disponível.[...] Por isso, consideramos que as informações são oportunas e tempestivas.

Entrevistado 3

Buscando uma maior análise sobre o conteúdo das informações contábeis, ou seja, tentando analisar os aspectos de representação fidedigna – níveis de completude, neutralidade, exatidão, questionou-se a Seção de Contabilidade sobre o nível de aderência das informações contábeis geradas pelo LICIMAP e demais informação contábeis geradas pelos setores auxiliares às técnicas e princípios de contabilidade, além de questionar sobre o nível de compatibilidade futura para as determinações da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, para realizar o questionamento utilizou-se as perguntas do quadro chave relacionado à contabilidade.

Para analisar as respostas dadas pela seção de contabilidade, dividiram-se as respostas em três momentos: respostas às questões específicas do LICIMAP; respostas às informações contábeis geradas por outros setores; respostas sobre a compatibilidade da Portaria nº 184/2008, Q11 e Q12 do quadro 11.

Inicialmente, em análise sobre as questões específicas do LICIMAP, observou-se grande repercussão para estas informações, isso se justifica em razão da importância do sistema para a governança patrimonial e, por isso, a contabilidade e a auditoria tem especial atenção para as informações geradas neste sistema. As respostas obtidas expuseram certa evidência no conteúdo da informação gerada por aquele sistema. A Seção de Contabilidade afirmou que o sistema não registra adequadamente os valores no sistema, assim, de modo

objetivo os dados do LICIMAP, na medida das informações analisadas pelos contadores, não cumpre um dos requisitos da representação fidedigna, qual seja a exatidão, isso porque os relatórios produzidos evidenciam valores divergentes do controle feito pelos contadores:

[...] o Relatório Anual de Bens Patrimoniais **não evidencia valores** iniciais divergentes dos valores finais do ano anterior, se comparados com os relatórios mensais. [...] a coluna de depreciação acumulada **não representa o valor real** da depreciação de cada grupo do imobilizado [...] o Relatório de Materiais Baixados referente aos Termos de Doação/Cessão, quando da transferência de mais de um bem distinto, **não evidencia os subtotais por Grupo Contábil**.

Entrevistado 4

Além disso, os contadores afirmaram que alguns dos relatórios produzidos não possuem níveis adequados de compreensibilidade, o que a níveis adicionais podem produzir quedas de utilidade:

o Relatório de Materiais Baixados quando da transferência de mais de um bem distinto, **não evidencia adequadamente a informação**. Tal falta de informação dificulta a análise e transparência dos valores baixados para melhor controle nas unidades gestoras.

Entrevistado 4

Isso também pode ser comprado quando analisado o Relatório de Gestão de 2013:

As contas do ativo imobilizado, das Unidades Gestoras da JMU, **não refletem de forma adequada e segura os registros relativos à depreciação, amortização e avaliação dos bens patrimoniais**, mas, está sendo providenciada mudanças no Sistema de Controle Patrimonial que permitirá gerar de forma fidedigna as informações necessárias ao registros de avaliação e depreciação.(RELATÓRIO DE GESTÃO, 2013)

No segundo ponto, pediu-se para o setor avaliar as informações contábeis coletadas nos setores e que não eram extraídas do LICIMAP. Em resposta, obteve-se que as informações fornecidas se referiam à tratamento de outras informações geradas pelo próprio LICIMAP como Relatório de Movimentação de Almojarifado (RMA) e Relatório de Movimentação de Bens (RMB). Diante da resposta, questionou-se qual seria o motivo de transformação da informação e como resposta obteve-se que os gestores que reaproveitam tal informação podem modifica-las para se adequar a necessidade do setor ou de algum processo gerencial específico, demonstrando a necessidade de adequação do canal de comunicação para a dimensão pragmática da semiótica de Hendriksen e Breda (2010).

Em outra análise, os níveis de percepção dos entrevistados sobre os aspectos de confiabilidade, utilidade ou compreensibilidade da informação contábil pode ser decorrente de diferente *frames* ou diferentes percepções sobre as dimensões da semiótica contábil, dessa forma, não é possível afirmar que existe distorções nestes níveis. Além disso, os aspectos relacionados ao usuário-médio podem estar voltados a uma dimensão muito mais semântica do que pragmática, como desejam alguns setores.

Uma terceira possível análise sobre o “retrabalho” colocado pelo contador seria inferir a existência de vieses cognitivos (sistemáticos ou intencionais), ou seja, na medida em que a informação é reorganizada de acordo com os critérios desenvolvidos por cada unidade técnica, há a possibilidade dos órgãos requisitantes realizem negociações com os órgãos patrimoniais, ensejando, dessa forma, a criação de vieses.

[...] as informações geradas por estes setores são quase que informações extraídas do próprio LICIMAP ou do SIAFI. É quase uma reanálise de dados. Trabalho dobrado, entende? [...]

[Pergunta extra: O que você acha leva os gestores a isso?]

Bom... acredito que haja alguma dificuldade na leitura dos dados ou talvez existe um procedimento próprio nos setores para que essas informações sejam colocadas nessas tabelas.

Entrevistado 4

Em terceiro lugar, e último, cabe salientar que a contabilidade já está ciente das modificações contábeis no setor público e de sua possível influência em relação às tomadas de decisão, porém, como o trabalho foca-se na governança patrimonial, conduziu-se a entrevista para as consequências e os procedimentos mais relevantes que a contabilidade vem seguindo para aprimorar a gestão e a tomada de decisão neste nível de governança. Como resposta, obteve-se que diante de todas as mudanças identificadas a Administração optou por dedicar mais atenção aos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, por considerar estes elementos centrais no processo de reformulação da contabilidade.

[...] temos trabalhado continuamente para cumprir o disposto na Portaria e os Manuais do Tesouro (Secretaria do Tesouro Nacional). Definimos alguns critérios para adoção às Normas Brasileiras de Contabilidade e estamos criando comissões para auxiliar nesse percurso. Mas nossa preocupação principal é em relação à depreciação, amortização e a exaustão, critérios que são centrais para nós.

Entrevistado 4

Como pergunta extra, logo em seguida ao final do diálogo superior, questionou-se como está esse processo em relação a depreciação e, por fim, a relevância desse processo para a governança. O objetivo dessa pergunta era identificar possíveis janelas de intervenção que este trabalho poderia obter e auxiliar no alcance do objetivo principal. Como resposta, o setor informou que a Administração está dedicada em evidenciar o valor correto dos bens móveis e imóvel e que todo o processo está sendo acompanhado por uma Comissão Permanente com participação de diversos setores relacionados à área de governança patrimonial. Ademais, o contador responsável demonstrou elevada preocupação em reformular o sistema para dar mais confiabilidade às informações gerenciais dadas pelo sistema:

[Pergunta extra] Como está o processo?

Foi criada uma Comissão Permanente para Avaliação Patrimonial dos Bens anteriores a 2010, nomeada através de Portaria.

[...]

Reformulamos o Sistema de Depreciação e Avaliação de Bens Patrimoniais, em razão da falta de confiabilidade necessária para o acompanhamento patrimonial nas Unidades Gestoras [...] Com todas as dificuldades de sistemas, a depreciação dos Bens Móveis já esta sendo realizada, parcialmente, sendo utilizado o método das quotas constantes
[...]

O Imobilizado está sendo registrado por seu valor de aquisição, produção ou construção, contudo, ainda não estamos incluindo no valor do bem os gastos adicionais, complementares e posteriores.

Entrevistado 4

4.3.2. Utilidade na Administração Participativa

Inicia-se a análise da utilidade da informação contábil na administração participativa pela questão de número 15 e 17. O objetivo destes questionamentos era evidenciar a demanda de informações contábeis destes usuários. Tal objetivo é relevante na medida em que a utilidade de uma informação contábil só é efetivamente apurada quando conhecida as demandas do usuário (IUDÍCIBUS, 2010; HENDRIKSEN; BREDA, 2010).

Em primeira análise, sobre a importância das informações contábeis (Q15), a organização respondeu que a disponibilização das informações permite uma maior confiabilidade nas reportagens geradas pela instituição, além de permitir um minucioso acompanhamento da gestão pública e conferir uma capacidade de contestação do que está sendo divulgado.

Os dados são oficiais e permitem o acompanhamento minucioso do que está sendo realizado pelo governo federal. Assim, são de extrema importância para as reportagens porque conferem confiabilidade às informações e capacidade de contestação em relação ao que está divulgado pelos órgãos oficiais.

Entrevistado 18

Pode-se dizer, a partir dessa resposta, que os dados contábeis extraídos criam uma possibilidade de contestação na gestão daquele órgão, o que possibilita uma melhora nos níveis de governança. Da mesma forma, a extração de tais dados permite um aumento do controle social confirmando, assim, o posicionamento feito por Meneses e Peter (2012) e Ceneviva e Farah (2012).

Observa-se, também, que as informações contábeis possuem alto valor confirmatório e baixo valor preditivo, o que faz bastante sentido conforme já evidenciado no modelo da figura 3. De toda forma, observa-se que o SIAFI apenas divulga informações contábeis temporais anualizadas não evidenciando os relatórios específicos gerados pelo LICIMAP ou pelas unidades técnicas o que prejudica qualquer perspectiva futura de aumento no nível do controle social.

Passando para a pergunta Q17, questionamento o porquê da escolha do Superior Tribunal Militar, o objetivo dessa pergunta era averiguar quais são os motivos que levam a sociedade civil, neste caso a organização Contas Abertas, é investigar informações sobre o este Tribunal. Obteve-se que a escolha por investigar o Superior Tribunal Militar vem da determinação da pauta ou de compra mais curiosa:

As publicações do Contas Abertas visam dar visibilidades aos diversos órgãos federais. Porém, como qualquer meio de comunicação, somos levados pela “pauta do dia”. A maioria das publicações que mencionam o STM diz respeito à nossa coluna dominical, que reúne compras curiosas do governo federal na semana. O intuito é trazer para o debate dos gastos públicos alguns cidadãos que ainda não têm compreensão sobre temas mais complexos, mas podem começar a se interessar por uma curiosidade.

Entrevistado 18

A resposta à pergunta reafirma (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010) a baixa compreensibilidade das informações contábeis disponibilizadas pela Administração Pública (via SIAFI) à população – cidadãos. Assim, para fazer com que as informações se tornem claras para a população far-se-á necessário que um organismo não governamental transforme os dados brutos em um tipo de informação que possibilite a discussão – artigos jornalísticos. Há de ressaltar, contudo, que nessa transformação observou-se um tipo de efeito *framing* (BARRETO, MACEDO; ALVES, 2013; MARTINS, CARVALHO, *et al.*, 2013) não na tomada de decisão e, sim, na possível interpretação que o leitor pode realizar a partir de um simples aquisição patrimonial, como se observa nos seguintes trechos:

O Superior Tribunal Militar (STM) parece prezar pelo luxo em alguns estabelecimentos do alto escalão. O Órgão comprará quatro tapetes egípcios redondos de polipropileno com revestimento da base em espuma de látex sintético, antiderrapante. (...) (BETAT, 2014)

O Tribunal também comprará 505 camisetas de manga longa (...). O guarda roupa novo custará R\$ 279 mil ao órgão. (BETAT, 2014)

O Superior Tribunal Militar (STM), por sua vez, deve cortar doces e goluseimas. O STM contratará a empresa Clinup, Clínica de Nutrição e Psicologia LTDA, por R\$ 33 mil, para prestar serviços de nutricionista e atuar no projeto de acompanhamento de grupos para a prevenção e tratamento da obesidade e morbidades associadas, no âmbito do órgão. (BETAT, 2014)

Conforme analisado na seção 4.2.2, observa-se que a grande fonte de dados da Organização são as informações contábeis-orçamentárias disponibilizadas via SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e complementadas por Portais de Transparência. Dessa forma, que há grande exatidão, neutralidade e completude das informações contábeis analisadas pela organização contas abertas, isso porque o SIAFI é um

sistema gerido por outro órgão da administração pública o que impõe certa independência à gestão do Superior Tribunal Militar. Ademais, observa-se que tal sistema fornece informações de forma rápida, poucas horas depois da execução do ato de gestão, portanto, os dados coletados pela Organização possuem boa representação fidedigna e disponibilidade. Contudo, o acesso ao SIAFI não é de uso público, assim, é necessário registro na rede SERPRO a qual depende de uma série de procedimento de controle e uma vinculação a um órgão ou instituição autorizada, dessa forma, entende-se que tais procedimentos criam uma barreira informacional o qual pode prejudicar o aperfeiçoamento do controle social brasileiro, confirmando o posicionamento de Klann (2007), Cerrilo (2011), Pendley e Rai (2009) e outros (SERRANO-CINCA et al., 2009; SILVA; MAGALHÃES FILHO, 2005)

Por fim, questionamentos sobre a pergunta Q18, o entrevistado respondeu que as informações não são totalmente compreensíveis, isso porque precisam de um especialista para retirar as informações do sistema para então realizar a análise para criação das reportagens.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo geral deste trabalho foi identificar o nível de utilidade das informações contábeis que dão suporte à governança no âmbito patrimonial. Além disso, a pesquisa foi direcionada por dois objetivos específicos, distintos e complementares, que são discutidos separadamente nesta seção. O primeiro apresenta o eixo analítico do trabalho. Buscou-se averiguar quais informações compunham o processo de governança patrimonial no âmbito do Superior Tribunal Militar, após esta etapa, verificaram-se quais informações contábeis são utilizadas quando dos quesitos de tomada de decisão, responsabilização e administração participativa.

Verificamos que quanto mais próximo do fenômeno econômico, maior é a quantidade de informação contábil disponível. Além disso, verificou-se que o nível de informação contábil aumenta quando se inicia o processo de governança patrimonial, ou seja, o número de informações contábeis aumenta quando um gestor precisa prestar contas ou divulgar tais informações à sociedade. Observou-se também que as informações contábeis são modificadas de um sistema original para facilitar a tomada de decisão dos gestores, nos setores onde a ocorrência do fenômeno está mais distante.

Observou-se também, nesta verificação, que as informações contábeis utilizadas no processo de governança patrimonial limitam-se ao campo das “informações complementares” ou “outros instrumentos de divulgação financeira” da figura 1, ou seja, em níveis mais práticos o uso da informação contábil é mais direto, ou seja, sem a utilização das Demonstrações Financeiras da lei 4.320/64.

Por meio da análise de conteúdo ficou constatado que, na maior parte das unidades participantes da pesquisa – excluindo o Setor de Administração Patrimonial, as informações contábeis têm um papel secundário tanto na tomada de decisão quanto no de administração participativa, contudo têm papel principal quando se tratou de responsabilização, na prática, sugere-se maior preocupação na prestação de contas do que na tomada de decisão ou na participação externa da sociedade. Ademais, é possível que o efeito *framing* exposto possa decorrer da existência do pragmatismo semiótico exposto na linguagem contábil, o qual estabelece uma leitura sobre os signos mais voltada à adequabilidade mental entre os signos e os usuários.

A partir da análise documental, pode-se constatar a baixa quantidade de informações contábeis padronizadas, ou seja, de relatórios padronizados os quais poderiam servir de apoio para a tomada de decisão ou divulgação externa. Por outro lado, através da entrevista

preliminar, observou-se que grande parte das informações contábeis utilizadas no âmbito da governança patrimonial estão padronizadas dentro do LICIMAP, o que já seria um indicativo de padronização via sistema, porém não formalizado, via documentos administrativos públicos, o que na prática inviabiliza a participação externa ou o conhecimento destes demonstrativos. Assim, embora haja indícios de padronização, o processo decisório efetivamente não permite o maior envolvimento das pessoas em sua formulação, o que gera prejuízos ao pilar da administração participativa, até mesmo via servidores que desconhecem tais relatórios os quais poderiam realizar uma sugestão de alteração via ouvidora, conforme modelo de comunicação institucional exposto no planejamento estratégico do tribunal.

O segundo objetivo buscou mensurar o nível de utilidade das informações contábeis repassadas pelos técnicos aos *stakeholders* no âmbito da governança patrimonial. Para cumpri-lo realizou-se algumas etapas essenciais: em primeiro lugar, buscou-se determinar quais são os técnicos que suprem tais informações aos *stakeholders*. No segundo momento, buscou-se encontrar os *stakeholders* mais relevantes no âmbito da governança patrimonial, para tanto, realizou-se um questionário sugerido e adaptado por Falqueto (2012) para, primeiro, entender todo o processo de governança patrimonial do Superior Tribunal Militar e, em segundo lugar, determinar quais são as unidades técnicas que participam da governança patrimonial do Tribunal Militar. Decidiu-se optar por este método de identificar os *stakeholders*, tendo em vista que conforme Falqueto (2012) “não se trata de uma tarefa simples, pois não há um método consensual de como realizar a análise e a categorização de *stakeholders* de uma organização, apesar das diversas tipologias existentes”.

Após a conclusão destes passos, passou-se a buscar os níveis de utilidade da informação contábil. No âmbito da tomada de decisão, foi possível verificar que os níveis analíticos da informação contábil ao nível semântico aumentam quanto mais específico e próximo do fenômeno patrimonial aquele gestor está, assim, por exemplo, o Chefe de Administração Patrimonial tem muito mais informação contábil disponível - e clareza nos dados contábeis - do que o Diretor de Patrimônio, dessa forma, as informações recebidas pelo Diretor de Patrimônio sofrem distúrbios – tanto de mitigação dos dados contábeis, quanto de nível de análise intelectual - o que foi descrito por Barreto, Macedo e Alves (2013) como efeito *framing*.

Percebeu-se ainda que em razão de existir um sistema informatizado disponibilizado para as autoridades pertencentes ao âmbito da governança patrimonial – o LICIMAP, acredita-se que as informações contábeis são fornecidas de forma temporal e com bons níveis

de verificabilidade, tendo em vista a possibilidade de comparação desta informação com outros sistemas contábeis independentes.

Por fim, observou-se que a Seção de Administração Patrimonial percebe as informações contábeis de forma singular na entidade, devido a proximidade com o fenômeno econômico. Assim, apesar da disponibilidade do sistema, concluiu-se que ocorre perda da relevância semântica da informação contábil na medida em que ela se distânciava do registro do fato, isso pode ser decorrer do aspecto especialização da informação.

Por outro lado, no âmbito da responsabilização a utilidade da informação contábil permanece alta, independente da proximidade com o fenômeno econômico. Isso porque dos poucos relatórios contábeis padronizados, estes são utilizados para confirmação das ações dos gestores. Além disso, percebeu-se que pelo alto nível confirmatório da informação contábil, há um indicativo de uso prioritário da informação para realizar o controle dos gestores patrimoniais. Ademais, diante das entrevistas, observou uma forte cultura de controle e de prestação de contas ao CNJ e ao TCU.

No âmbito da administração participativa, realizou-se uma entrevista com um membro da organização não governamental Contas Abertas a qual tem como missão aumentar a transparência pública e combater à corrupção e que, por vezes, realiza consultas as informações contábeis disponibilizadas pelo Superior Tribunal Militar com o intuito de gerar discussões com a sociedade sobre os gastos realizados por aquele tribunal. Observa-se que a Organização tem alto apelo para as informações disponibilizadas via SIAFI e que o produto dessas informações é central para elaboração dos artigos jornalísticos da organização os quais obtém repercussão na mídia nacional. Dessa forma, através dessa repercussão, pode-se, por vezes, observar pequenas alterações nos processos internos do Tribunal, como o caso de alterações na forma de concessão de horas-extras. Assim, concluiu-se que o nível de utilidade da informação contábil para a administração participativa, nesse escopo, é alto.

Por fim, pode-se afirmar que o objetivo geral de identificar o nível de utilidade das informações contábeis que dão suporte à governança no âmbito patrimonial no Superior Tribunal Militar foi alcançado.

Quanto às limitações, observam-se outros conceitos que se relacionam com a utilidade da informação contábil como o transcrito nas normas internacionais de contabilidade pública, além da possibilidade de elencar outros frames de análise (como os níveis sintático e pragmático, ou níveis de *accountability*) os quais não foram objeto deste estudo. Dessa forma, sugere-se que em trabalhos futuros sejam acumulados aos conceitos da figura 3 os seguintes

itens: confiabilidade, imparcialidade, integridade, representatividade, uniformidade e visibilidade, a fim de ampliar o escopo de análise.

Por fim, cabe mencionar que nesta pesquisa, optou-se por buscar a compreensão dos comportamentos e padrões vivenciados no Tribunal no ano de 2013-2014. Portanto, não seria possível generalizar as conclusões deste trabalho para outros anos ou para anos futuros. A abordagem adotada é justificada pelo momento da realização da pesquisa, uma vez que grande parte da governança é influenciada pela Presidência do STM que possui caráter rotativo de dois anos.

Após a discussão das principais limitações da pesquisa, apresentam-se recomendações para futuros trabalhos, visando ao avanço deste tipo de estudo a outras perspectivas de análise.

Como uma agenda de pesquisa para futuros trabalhos acadêmicos, sugere-se:

- a) ampliar esta análise para outros órgãos da administração pública a fim de se desenvolver um estudo comparativo e viabilizar alguma generalização;
- b) realizar um estudo que contemple a análise de utilidade da informação contábil no âmbito da administração pública;
- c) realizar um estudo atribuindo pontos aos níveis de utilidade da informação contábil para fins mais quantitativo;
- d) utilizar os níveis de utilidade da informação contábil para averiguar outros níveis de governança.

Ao Superior Tribunal Militar, recomenda-se:

- a) divulgar institucionalmente e externamente as informações geradas pelo software LICIMAP;
- b) institucionalizar os documentos contábeis já em uso;
- c) desenvolver um banco de dados de informações contábeis com acesso público.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; VAGNONI, E. Power, organization design and managerial behaviour.. **Accounting Organization and Society**, v. 29, n. 3, p. 207-225, 2004.
- ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 47, n. 2, abri 1997.
- ABRUCIO, F. L. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 6. ed. São Paulo: FGV, 2005.
- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, P.; BIDERMAN, C. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2005.
- AMARAL, G. F.; LIMA, D. V. D. A Contribuição da Nova Contabilidade Pública sobre os efeitos dos ciclos Políticos no Brasil. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**, Natal, v. 5, n. 2, p. 173-189, Jul./Dez. 2012.
- ANAO. **Australian National Audit Office. Performance Information in Portfolio Budget**. Canberra: Commonwealth of Australia, 2002.
- ANDRADE, M. E. M. C.; CARVALHO, L. N. G. D. ANÁLISE DA ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO INTERNACIONAL. **Revista FSA**, Teresina, v. 10, n. 1, p. 40-58, Jan.Mar. 2013.
- ANDRIANI, Y.; KOBER, R.; NG, J. Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. **Australian Accounting Review**, 2010.
- ANESSI-PESSINA, E. . & S. I. Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local governments. **Financial Accountability & Management**, v. 23, n. 2, p. 113-131, 2007.
- ARROW, K. J. **Social choice and individual values**. New York: Wiley, 1951.
- BAKAR, N. B. A.; SALEH, Z. Incentives for Disclosure of Accounting Information in Public Sector: A Literature Survey. **International Research Journal of Finance and Economics**, v. 1, n. 75, 2011.
- BARRET, P. Achieving better practice corporate governance in the public sector. **AM. Auditor General for Australia**, 2005. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au>>. Acesso em: 28 Outubro 2013.
- BARRETO, P. S.; MACEDO, M. Á. D. S.; ALVES, F. J. D. S. TOMADA DE DECISÃO E TEORIA DOS PROSPECTOS EM AMBIENTE CONTÁBIL: UMA ANÁLISE COM FOCO NO EFEITO FRAMING. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 3, n. 2, p. 39-60, 2013.

BARRETO, P. S.; MACEDO, M. Á. D. S.; ALVES, F. J. D. S. TOMADA DE DECISÃO E TEORIA DOS PROSPECTOS EM AMBIENTE CONTÁBIL: UMA ANÁLISE COM FOCO NO EFEITO FRAMING. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 2, n. 3, p. 61-78, Ago. 2013.

BARTON, A. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. **ABACUS - Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, 2011.

BEHN, R. D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público**, p. 5-46, 1998.

BERGMANN, A. The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: Evidence from Switzerland. **Public Money & Management**, v. 31, n. 1, p. 15-20, 2011.

BETAT, Thaís. Senado Federal comprará Smart TVs por R\$ 86 mil. Contas Abertas. Brasília. 15 de Junho de 2014. Disponível em: <http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/8763>. Acesso em: 23/06/2014

BETAT, Thaís. Superior Tribunal Militar comprará tapetes egípcios por R\$ 6,9. Brasília. 12 de Janeiro de 2014. Disponível em: <http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/7509>. Acesso em: 23/06/2014

BETAT, Thaís. Presidência da República contrata curso de confeitaria por R\$ 31 mil. Brasília. 04 de Maio de 2014. Disponível em: <http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/84479>. Acesso em: 23/06/2014

BOBBIO, N. **O Futuro da Democracia**: Uma defesa das regras do Jogo. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

BORGES, T. B. et al. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 44, p. 877-901, JUL./AGO 2010.

BORGES, T. B.; MARIO, P. D. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, p. 469-491, 2013.

BRASIL. TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL. **Informações e dados estatísticos sobre as eleições 2010**. Brasília: Núcleo de Estatística da Assessoria de Gestão Estratégica, 2010.

BRESSER-PEREIRA, L. C. O modelo estrutural de governança pública. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, 2007. Disponível em: .

CARMO, L. P. F.; PADOVANI, F. Advances and Challenges for Adoption of Activity Based Costing (ABC) by Public Sector: A Comparative Study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States.. **International Business Research**, 2012.

CARRION, R. M.; COSTA, P. D. A. Governança Democrática, Participação e Solidariedade: Entre a Retórica e a Práxis. **Espacio Abierto**, Maracaibo, out./dez. 2010. 621-640.

CASTRO, A. G. Metodologia de planejamento estratégico das unidades do MCT Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, 2005.

CENEVIVA, R.; FARAH, M. F. S. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista da Administração Pública**, Brasília, jul/ago 2012. 993-1016.

CERRILO-I-MARTINEZ, A. The regulation of diffusion of public sector information via electronic means: Lessons from the Spanish regulation. **Government Information Quarterly**, v. 28, n. 2, p. 188-199, 2011.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems.. **The Accounting Review**, v. 3, n. 35, p. 257-290, 2003.

COELHO, A. C. D. Qualidade informacional e Conservadorismo nos resultados contábeis publicados no Brasil.. **Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo**, São Paulo, 2007.

COELHO, A. C. D.; LIMA, I. S. CONSERVADORISMO CONDICIONAL: REQUISITO PARA A QUALIDADE DOS LUCROS E PARA A EFICIÊNCIA INFORMACIONAL DA CONTABILIDADE.. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 15, n. 3, set./dez 2009.

CONNOLLY, C. . & H. N. The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. **Auditing & Accountability Journal**, v. 19, n. 2, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público**. Edição 2010. International Federation of Accountants. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acessado em 26/12/2013.

CPC. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação de demonstrações contábeis. **COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/cpc00_r1.pdf>. Acesso em: 29 out. 2010.

CRUZ, C. F. D.; FERREIRA, A. C. D. S. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis de UERJ**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 1-14, mai./ago. 2008.

SILVA, Carlos Eduardo Gomes. Compreensibilidade e disseminação da informação contábil: Um enfoque na teoria Semiótica. **Dissertação**. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo. 2011. Disponível em: <http://www.mackenzie.com.br/fileadmin/PUBLIC/UP_MACKENZIE/servicos_educacionais/stricto_sensu/Ciencias_Contabeis/Dissertacoes/Carlos_Eduardo_Gomes_da_Silva.pdf>. Acessado dia: 17/08/2014.

DEDONATO, o.; beuren, m. I. Análise dos impactos para a contabilidade no processo de implantação da governança corporativa em uma empresa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 2, n. 3, 2011.

DUTRA, Marina. Reforma nos banheiros do STM custará ao menos R\$ 240 mil. Contas Abertas. Brasília. 21 de Junho de 2014. Disponível em: <<http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/8824>>. Acesso em: 23/06/2014

EISENHARDT, K. M. Agency Theory: An Assessment and Review. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

EZZAMEL, M. et al. Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation. **Critical Perspectives on Accounting**, 2013.

FALQUETO, Júnia Maria Zandonade. A implantação do planejamento estratégico em universidades: o caso da Universidade de Brasília. 2012. xvii, 192 f., il. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração)—Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

FERNANDES, F. C.; KLANN, R. C.; FIGUEREDO, M. S. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 99-126, jul./set 2011.

FISHER, I. What is Capital? **The Economic Journal**, v. 6, n. 24, p. 509-534, Dez 1986.

FREY, M. R.; MARCUZZO, J. L.; OLIVEIRA, C. D. O Balanço Social como ferramenta de transparência para o Setor Público Municipal. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, p. 75-92, abr-jun 2008.

GABRIEL, F.; SILVEIRA, A. D. M. D. Qualidade da Informação Contábil e Análise de sua Relação com a Estrutura de Governança Corporativa das Firms no Brasil. **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE - USP**, São Paulo, v. 11, 2011.

GALERA, A. N.; BOLIVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing npm in developing and developed countries.. **Public Administration and Development Public Administration**, p. 413-425, 2007.

GOMES, A. D. O.; GUIMARÃES, T. D. A. Desempenho no Judiciário. Conceituação, estado da arte e agenda de pesquisa. **Revista de Administração Pública**, p. 379-401, 2013.

GONÇALVES, R. D. S. Evidenciação de projetos sociais por empresas de capital aberto.. **Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado**, São Paulo, 2006.

GRINDLE, M. S. Good Enough Governance Revisited. **Development Policy Review**, p. 533–574, Ago 2007.

GUTHRIE, J.; OSLON, O.; HUMPHREY, C. Debating Developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward. **Financial Accountaibility & Management**, Maiden, v. 15, n. 3e4, p. 208-228, Aug./Nov. 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; BRENDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. 5º. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

HOLANDA, V. B.; VIEIRA, L. M. Teoria do Controle aplicada ao setor público. In: RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

HOOD, C. A Public Management for all Season? **Public Administration**, London, v. 69, p. 3-19, 1991.

HUGHES, O. Does Governance Exist? In: OSBORNO, S. P. **The (New) Public Governance: a suitable case**. 1º. ed. Oxon: Routledge, v. 1, 2010. Cap. 1, p. 87-94.

HYNDMAN, N.; CONNOLLY, C. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. **Management Accounting Research**, p. 36-45, 2011.

IFAC. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. 1º. ed. New York: IFAC, 2001.

IFAC. Good Governance in the Public Sector—Consultation Draft for an International Framework. **IFAC**, 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>>. Acesso em: 28 Outubro 2013.

ILHA, S. V. E. A. Construção empírica e análise teórica do beta contábil: uma investigação no mercado acionário brasileiro sob a ótica de diferentes pressupostos econométricos. **Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, 2009.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001)**. Washington: International Monetary Fund, 2001.

IUDÍCIBUS, S. D. **Teoria da Contabilidade**. 10º. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JACQUES, F. V. et al. Contabilidade e a sua relevância nas boas práticas de Governança Corporativa. **Revista Contemporânea Contabilidade**, Florianópolis, v. 8, n. 16, 2011.

JESUS, M. A. J. D.; EIRADO, J. S. B. Relevance of accounting information to public sector accountability: a study of Brazilian federal public universities. **Review of Applied Management Studies**, p. 87-98, 2012.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect theory: an analysis of decision under risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 263-290, mar. 1979.

KELM, M. L. Governança organizacional e contabilidade: algumas reflexões a partir da teoria da ação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 69-95, 2008.

KINGDON, J. W. **Agendas, alternatives and public policies**. 2. ed. Ann Arbor: University of Michigan, 2003.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, p. 479-499, Maio/Jun 2006.

KOBER, R. . L. J. . & N. J. Mind your accruals: Perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 3, p. 267-298, 2010.

LAPSLEY, I. Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity. **Financial Accountability & Management**, v. 15, n. 3 e 4, Ago./Nov 1999.

LIMA, D. V. D. M. A. G. A. C. M. S. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, 2009.

LIMA, I. G. et al. ASPECTOS QUALITATIVOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: UMA REVISÃO ANALÍTICA ACERCA DA QUALIDADE INFORMACIONAL INTRODUZIDA A PARTIR DOS NORMATIVOS CONTÁBEIS ESTABELECIDOS PELO CPC, IASB E FASB. **GETEC**, v. 2, n. 4, p. 01-24, 2012.

MACIEL, P. J. Finanças públicas no Brasil: uma abordagem orientada para políticas públicas. **Revista de Administração Pública**, p. 1213-12241, 2013.

MANIN, B. La democracia de los modernos. Los principios del gobierno representativo. **Revista Sociedad**, p. 13-38, 1995.

MARQUES, M. D. C. D. C. Aplicação dos Princípios da Governança Corporativa ao Setor Público. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 11-26, Junho 2007.

MARTINS, H. F. Burocracia e a revolução gerencial — a persistência da dicotomia entre política e administração. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 48, n. 1, 1997.

MARTINS, J. D. M. et al. O Efeito Framing na Tomada de Decisão Contábil: Perspectiva dos Profissionais de Contabilidade dos Estados do Rio Grande do Norte e Pará. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 3, p. 140-161, 2013.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 1, p. 61-82, Jan./Fev. 2008.

MATIAS-PEREIRA, J. A GOVERNANÇA CORPORATIVA APLICADA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

MENESES, A. F. D.; PETER, M. D. G. A. EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: ESTUDO SOB A ÓPTICA DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO. **Revista de Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. 3, n. 5, out. 2012.

MITCHELL, R. K.; AGLE, B. R.; WOOD, D. J. Toward a theory of stakeholder

identification and salience: defining the principle of the who and what really counts.

Academy of Management Review, vol. 22, n. 4, p. 853-886, 1997.

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

MENEZES, Dyelle. Senado gastará R\$ 13,5 mil para se livrar de insetos, ratos e cupins. Contas Abertas. Brasília. 08 de Junho de 2014. Disponível em: <<http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/8728>>. Acesso em 23/06/2014.

MOREIRA, O.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. 2007A comunicação de informações nas instituições públicas e privadas: o caso XBRL — eXtensible Business Reporting Language no Brasil. **Revista de Administração Pública**, p. 769-84, 2007.

MORAES, MARCELO BOTELHO DA COSTA; NAGANO, MARCELO SEIDO; MERLO, EDGARD MONFORTE. Mensuração da semiótica na codificação das demonstrações contábeis por meio de redes neurais. In: 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, **Anais**. São Paulo dias 07 e 08 de outubro de 2004.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1º. ed. Brasília: [s.n.], 2009.

NAKAGAWA, M. et al. ACCOUNTABILITY: A RAZÃO DE SER DA CONTABILIDADE. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 1, n. 3, p. 83-100, set./dez. 2007.

Dias Filho, José Maria, and Masayuki Nakagawa. "Reflexões sobre a Dimensão Semiótica da Análise de Balanços: Uma contribuição à otimização de decisões de crédito." **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador. v. 6.1: 33-47. 2013.

NETO, O. A. P.; CRUZ, F. D. & V. Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 5, p. 135-146, 2006.

NOGUEIRA, S. P.; JORGE, S. M. Adequacy of the Local Government financial reporting model in the context of internal decision-making: An exploratory study in the municipality of Bragança. **TÉKHNE - Review of Applied Management Studies**, v. 10, n. 2, p. 74-86, 2012.

NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.

OLIVEIRA, A. B. R. E.; SILVA, U. B. D.; BRUNI, A. L. Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil. **Revista de Estudos Contábeis**, p. 63-82, 2012.

OLIVEIRA, A. G.; CARVALHO, H. A.; CORRÊA, D. P. Governança Pública e Governabilidade: Accountability e Disclosure possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 1, p. 91-104, jan./mar. 2013.

OSBORNE, S. P. The (New) Public Governance: a suitable case for treatment? In: OSBORNE, S. P. **The New Public Governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance**. 1º. ed. Oxon: Routledge, v. 1, 2010. Cap. 1, p. 1-17.

PAPENFUß, U.; SCHAEFER, C. Germany and recommendations for the reform agenda Public financial reporting in true and fair terms -- discussion on shortfalls. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, p. 715-725, 2009.

PENDLEY, J. A.; RAI, A. Internet financial reporting: An examination of current practice. **International Journal of disclosure and governance**, v. 6, n. 2, 2009.

PIERCE, B.; O'DEA, T. Management accounting information and the needs of managers: perceptions of managers and accountants compared. **The British Accounting Review**, v. 3, n. 35, p. 257-290, 2003.

PIERRE, J.; PETERS, G. B. **Governance, politics and the state**. New York: St. Martins Press, 2000.

PIGATTO, J. A. M. et al. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, Jul/Ago 2010.

PINA, V. . T. L. . & Y. A. Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 765-807, 2009.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. D.; VIEIRA, A. L. Transparência das Contas Públicas: um enfoque no uso da Internet como instrumento de publicidade da UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Santa Catarina, v. 3, n. 5, p. 135-146, 2006.

POLLIT, C.; BOUCKAERT, G. Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 53, n. 3, p. 05-30, Jul-Set 2002.

PRZEWORSKI, A.; STROKES, S. C.; MANIN, B. Elections and Representation. In: PRZEWORSKI, A.; STROKES, S. C.; MANIN, B. **Democracy, Accountability and Reoresentation**. New York: Cambridge University Press, 1999. p. 29-55.

REA, L. M.; PARKER, R. A. **Metodologia de Pesquisa-do planejamento a execução**. São Paulo: Cengage Learning Editores, 2000.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, São Paulo, v. 4, n. 44, p. 959-992, Jun/Ago 2010.

ROBB, A.; NEWBERRY, S. Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. **Socio-Economic Review**, p. 725-754, 2007.

RONCONI, L. Governança pública: um desafio à democracia. **Emancipação**, Ponta Grossa, v. 11, n. 1, p. 21-34, Maio 2011.

SAKURAI, S. N. Ciclos Políticos nas Funções Orçamentárias dos Municípios Brasileiros: Uma Análise para o Período 1990 – 2005 Via Dados em Painel. **Estudos Econômicos. São Paulo**, p. 39-58, 2009.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38, Jan.Abri 2012.

SCHWARTZMAN, S. Democracia e Governabilidade. In: CARDOSO, F. H.; FOXLEY, A. **América Latina: Governabilidade, globalização e políticas econômicas para além da crise.** Rio de Janeiro: [s.n.], 2009. p. 71-102.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, Mar./Abril. 2009.

SERRANO-CINCA, C.; RUEDA-TOMÁS, M.; PORTILLO-TARRAGONA, P. Factors influencing e-disclosure in local public administrations. **Government & Policy**, v. 27, n. 2, 2009.

SILVA, C. B. D. **Os instrumentos de transparência e controle social eo papel da contabilidade aplicada ao setor público:** a percepção dos gestores dos municípios mais populosos do Brasil e dos municípios da região sul com mais de 50.000 habitantes. [S.l.]: [s.n.], 2012.

SILVA, L. M. D. **Contabilidade Governamental:** Um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 8º. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, W. M. D.; MAGALHÃES-FILHO, P. A. D. O. DETERMINANTES DA DISSEMINAÇÃO VOLUNTÁRIA DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS NA INTERNET. **Revista de Administração Eletrônica**, v. 4, n. 2, jul./dez. 2005.

SIMON, H. A. A behavioral model of rational choice. **Quarterly Journal of Economics**, v. 69, p. 99-119, 1955.

SOARES, M. et al. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p. 1425-1443, Set/Out 2011.

SOUZA, A. A. et al. Evidenciação Contábil nos Municípios Mineiros: Atendimento ao Artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 36-43, out/dez 2008.

SOVERCHIA, M. Central Government Accounting and Financial Reporting: a Comparison between France, Italy and the European Union. **Economia Aziendale Online**, Macerata, v. 3, n. 2, p. 213-228, 2012.

SUPERIOR TRIBUNAL MILITAR. **Organograma.** 2014. Disponível em: <www.stm.jus.br>. Acessado em 07/07/2014.

SUPERIOR TRIBUNAL MILITAR. **Relatório de Gestão.** 2013. Disponível em: <www.stm.jus.br>. Acessado em 20/05/2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **DA UNIÃO, TCU-Tribunal de Contas. Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República.** Brasília: TCU, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República.** Brasília: TCU, 2011.

TVERSKY, A. K. D. Rational Choice and the Framing of Decisions. **Journal of Business**, Chicago, v. 59, n. 4, 1986.

VIEIRA, L. M. Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: o caso dos restos a pagar não processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de c. **Monografia vencedora na 2ª colocação do XV Prêmio Tesouro Nacional - 2010**, Brasília, 2010.

WINDELS, P. . & C. J. The adoption of accrual accounting in Flemish public centres for social welfare: Examining the importance of agents of change. In: JORGE, S. **Implementing reforms in public sector accounting**. Coimbra: Coimbra University Press, 2008. p. 229-251.

YAMAMOTO, K. What matters in legislators' information use for financial reporting? - The case of Japan. In: JORGE, S. **Implementing Reforms in Public Sector Accounting**. Lisboa: [s.n.], 2008. p. 377-390.

ZANOTELLI, E. J. Sistemas de Informações Gerenciais: o uso da informação contábil. **Dissertação de Mestrado para Universidade Federal de Minas Gerais**, Minas Gerais, p. 280p, 2001.