

Origens e aplicações de recursos públicos municipais: uma proposta de relatório simplificado e compreensível pelos cidadãos

Célia Rita de Queiroz (Unimontes) - celiarq@hotmail.com

Marlúcia Araújo Tolentino (Unimontes) - marluciatol@gmail.com

Maria Aparecida Soares Lopes (UNIMONTES) - sorrelopes@yahoo.com.br

Mônica Nascimento e Feitosa (Unimontes) - monfeitosa@yahoo.com.br

Wagner de Paulo Santiago (Unimontes) - wapasan@gmail.com

Resumo:

As informações contábeis públicas dos entes da federação são apresentadas em vários relatórios com características diferenciadas, e com o objetivo maior de transparência da gestão pública, porém, o alto grau de detalhamento dos relatórios faz com que ocorra efeito contrário: são tantas as informações contidas nas demonstrações públicas, que o principal interessado, o cidadão, não consegue compreender o que foi planejado e o que foi executado pelos gestores públicos. Diante disso, o objetivo deste trabalho foi propor um relatório simplificado, que evidencie as origens e as aplicações dos recursos públicos de forma que os cidadãos consigam compreender as informações referentes à execução orçamentária de um município. Este estudo teve por base as pesquisas feitas por Gallon et al (2010), que trata dos principais pontos que comprometem a compreensibilidade dos demonstrativos contábeis, e por Miranda et al (2008), que avalia a compreensibilidade que os cidadãos têm das informações contidas no Balanço Orçamentário, bem como se fundamentou nas Disfunções da Teoria da Burocracia. Foi feita uma pesquisa documental em demonstrativos contábeis do município de Montes Claros (MG), relativos ao ano de 2007 e foram realizadas, também, entrevistas com cidadãos de diversos graus de instrução, para verificação da compreensibilidade do relatório simplificado proposto. O principal resultado obtido nesta verificação foi que 93,33% dos entrevistados que compõem a amostra conseguem compreender as informações relativas às origens e aplicações de recursos públicos disponibilizadas pelo relatório proposto, pois conseguiram responder às questões formuladas, identificando corretamente os valores solicitados.

Palavras-chave: *Demonstrativos contábeis públicos; Compreensibilidade; Transparência.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Origens e aplicações de recursos públicos municipais: uma proposta de relatório simplificado e compreensível pelos cidadãos

Resumo

As informações contábeis públicas dos entes da federação são apresentadas em vários relatórios com características diferenciadas, e com o objetivo maior de transparência da gestão pública, porém, o alto grau de detalhamento dos relatórios faz com que ocorra efeito contrário: são tantas as informações contidas nas demonstrações públicas, que o principal interessado, o cidadão, não consegue compreender o que foi planejado e o que foi executado pelos gestores públicos. Diante disso, o objetivo deste trabalho foi propor um relatório simplificado, que evidencie as origens e as aplicações dos recursos públicos de forma que os cidadãos consigam compreender as informações referentes à execução orçamentária de um município. Este estudo teve por base as pesquisas feitas por Gallon *et al* (2010), que trata dos principais pontos que comprometem a compreensibilidade dos demonstrativos contábeis, e por Miranda *et al* (2008), que avalia a compreensibilidade que os cidadãos têm das informações contidas no Balanço Orçamentário, bem como se fundamentou nas Disfunções da Teoria da Burocracia. Foi feita uma pesquisa documental em demonstrativos contábeis do município de Montes Claros (MG), relativos ao ano de 2007 e foram realizadas, também, entrevistas com cidadãos de diversos graus de instrução, para verificação da compreensibilidade do relatório simplificado proposto. O principal resultado obtido nesta verificação foi que 93,33% dos entrevistados que compõem a amostra conseguem compreender as informações relativas às origens e aplicações de recursos públicos disponibilizadas pelo relatório proposto, pois conseguiram responder às questões formuladas, identificando corretamente os valores solicitados.

Palavras-chave: Demonstrativos contábeis públicos; Compreensibilidade; Transparência.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

No Brasil, a Contabilidade Pública foi regulamentada com a promulgação da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, e a partir dela, tornou-se obrigatória a padronização dos procedimentos contábeis, visando controlar as informações das despesas correntes e de capital da União, dos Estados e Municípios, por meio de instrumentos de planejamento, especificados em leis, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a lei de valores das receitas previstas e das despesas fixadas em verbas, denominada Lei Orçamentária Anual (LOA). Colocar o que foi planejado na ordem do dia denomina-se execução orçamentária do exercício. (PEREIRA, 2003).

Como forma de prestar contas da execução orçamentária dos recursos públicos aos cidadãos, a Lei nº. 4.320/64 determinou a elaboração das demonstrações contábeis, segundo os Anexos 12, 13, 14, 15, que nada mais são do que: a) apresentação dos valores das receitas e das despesas previstas em confronto com as realizadas no Balanço Orçamentário; b) a demonstração dos valores das receitas e das despesas orçamentárias realizadas, assim como o pagamento e o recebimento de natureza extra-orçamentária no Balanço Financeiro; c) a demonstração dos saldos das contas que constituem o Ativo e o Passivo no Balanço Patrimonial; d) a Demonstração das Variações Patrimoniais para identificação das alterações

do patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. Determinou, ainda, a apresentação de outros quadros demonstrativos constantes em mais nove anexos.

Além dos demonstrativos obrigatórios da Lei nº. 4.320/64, a partir da Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os gestores públicos passaram a ter que apresentar mais dois relatórios que são o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), com o objetivo de aumentar a transparência na execução orçamentária e prestação de contas para a sociedade. Ou seja, cada ação praticada pelo administrador público tem a obrigatoriedade de ser descrita e registrada com todos os detalhes para não dar margem às interpretações dúbias.

A descrição detalhada dos gastos públicos nos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº. 4.320/64 e pela LRF visa atingir o objetivo da transparência e da clareza, mas nem sempre estes relatórios atendem aos objetivos, não sendo compreendidos pelos usuários da informação, os cidadãos, principais mantenedores da máquina pública e, por conseguinte, a parte mais interessada no recebimento dos serviços públicos.

Para atender ao princípio orçamentário da clareza, a prestação de contas da execução do orçamento público deve ser compreensível para qualquer indivíduo. Porém, segundo Silva (2004), se o orçamento vem acompanhado de complicados quadros, que só técnicos especializados entendem, é possível que os interessados não compreendam seu conteúdo e alcance, e consequentemente, não consigam descobrir aspectos fundamentais para a vida comum do cidadão.

As informações fornecidas pelos entes públicos, ao prestar contas dos gastos públicos à sociedade, são apresentadas em vários relatórios, cada um diferente do outro. O alto grau de detalhamento dos gastos realizados informados nesses relatórios faz com que ocorra efeito contrário, pois são tantas informações, que o principal interessado, o cidadão, não consegue compreender se o que foi planejado no início do exercício foi executado pelos gestores públicos, caracterizando assim uma disfunção da Teoria da Burocracia.

Segundo Chiavenato (2002), Weber conceitua burocracia como uma forma de organização humana, que se baseia na adequação dos meios aos objetivos pretendidos, a fim de garantir a máxima eficiência possível no alcance desses objetivos. As conseqüências imprevistas da burocracia, que levam a ineficiência e a imperfeição são denominadas por Merton de disfunções da burocracia.

Para atender as exigências das já citadas Leis 4.320/64 e LRF, as informações contábeis da execução orçamentária pública tiveram que ser publicadas em vários relatórios. Ou seja, para atender a legislação fiscal e os meios para que as informações contábeis fossem mais claras e transparentes, os relatórios contábeis passaram a ser o objetivo final da Contabilidade Pública.

Considerando o exposto acima, o objetivo deste trabalho foi demonstrar, de maneira compreensível, para os cidadãos a arrecadação e aplicação dos recursos públicos, mediante a elaboração de um relatório simplificado da execução orçamentária na esfera municipal, tendo como referência os demonstrativos contábeis de 2007, do município de Montes Claros (MG), situado na região norte-mineira do sudeste brasileiro. Este relatório poderá ser um importante instrumento de informação para a população, na prestação de contas do município.

2 Referencial Teórico

No setor público a Contabilidade deve fornecer informações com o objetivo de prestar contas ao poder legislativo, ao Tribunal de Contas e à população; assim, a informação contida

nos demonstrativos contábeis é o elo entre o cidadão e as ações executadas pelos gestores públicos. (SILVA, 2004).

Miranda *et al* (2008), ratifica este pressuposto quando declara que a Contabilidade Pública é um importante elemento comunicador entre as entidades governamentais e o cidadão, pois é por meio das informações fornecidas pela Contabilidade Pública que os cidadãos podem avaliar a qualidade das decisões adotadas durante a gestão, e assim exercerem a cidadania plena.

Independente do objetivo das informações fornecidas pela Contabilidade, as mesmas devem atender a quatro características qualitativas, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 1:

- **Compreensibilidade:** uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que estas sejam prontamente entendidas pelos usuários.
- **Confiabilidade:** para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe.
- **Relevância:** para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.
- **Comparabilidade:** os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. (CFC, RESOLUÇÃO nº. 1.121/2008 – NBC T 1).

2.1 Compreensibilidade das informações contábeis públicas

A dificuldade de compreensão das informações apresentadas nos demonstrativos públicos para a prestação de contas à população tem várias causas: segundo Dias *et al* (2004) citado por Gallon *et al* (2010, p.5), entre as dificuldades encontradas para se compreender um demonstrativo público estão “[...] a terminologia contábil; a quantidade de informação divulgada e a capacidade de entendimento, visto que pouco conhecimento da matéria contábil por uma parcela de usuários provoca dificuldades na compreensão da mensagem.”

Em um estudo para avaliar a percepção da informação contábil de usuários, Athayde (2002), abordando a eficácia das informações contábeis divulgadas, observou que um número significativo de pessoas que responderam a pesquisa, não conseguiu identificar os recursos aplicados em projetos e programas.

Outro estudo de Barbosa (2007) realizado em um Centro Hospitalar em Vila Nova de Gaia, em Portugal concluiu que a compreensibilidade quanto à informação fornecida pela Contabilidade só existe quando o usuário é capaz de entender o seu significado e isso depende tanto da capacidade do usuário, como da forma com que a informação lhe é apresentada.

Para que a sociedade entenda de que forma foram aplicados os recursos públicos e se a aplicação corresponde aos projetos apresentados pela gestão pública, a prestação de contas à população deve ser apresentada de forma compreensível para o cidadão, o que não acontece, como afirma Gallon *et al* (2010) em seu artigo “A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicado nos jornais.”:

[...] esses resultados evidenciam que a maioria dos respondentes não conseguia entender as informações que os demonstrativos estudados objetivam evidenciar, ou seja, a contabilidade pública não está atingindo a finalidade enfatizada por Lima e

Castro (2003) de reduzir a assimetria informacional entre os governantes e os governados. (GALLON *et al*, 2010, p.09.).

Atender aos princípios da publicidade e transparência para os usuários, especificamente a população, é de suma importância na fiscalização da aplicação de recursos, mas não é levada em consideração na evidenciação dos demonstrativos contábeis, que é elaborado principalmente para atender a legislação, como afirma Platt Neto *et al* (2007).

2.2 Transparência das informações contábeis públicas

A necessidade de divulgação dos atos e fatos praticados pelos gestores públicos vai além da satisfação de prestar contas aos provedores de recursos dos órgãos públicos, é uma obrigação instituída por lei. Conforme a Constituição Federal de 1988, em seu art.5º:

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

É de suma importância que a divulgação das contas públicas seja feita com informações confiáveis e relevantes para o usuário, ou seja, a informação divulgada pelos órgãos públicos tem que ser transparente como requisito importante para a confiabilidade dos dados fornecidos. Segundo Silva (2004, p.10), a transparência tem o objetivo de:

[...] garantir a todos os cidadãos, individualmente, por meio de diversas formas em que costumam se organizar, acesso as informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as em andamento e as executadas em períodos anteriores, quando prevê ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e divulgação de audiências públicas dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas.

A transparência na prestação de contas à sociedade é colocada por Cruz *et al* (2010) como um princípio da gestão fiscal, que tem como finalidade fornecer informações relativas à atividade financeira do Estado de forma clara e previamente estabelecida. É um dos objetivos tanto da Lei nº. 4.320/64 quanto da LRF, pois, significa a evidenciação das ações praticadas pelos gestores públicos. A atividade financeira do Estado compreende três ações específicas: obter receitas, gerenciá-las com responsabilidade, e despende os recursos em despesas públicas a fim de se realizar a satisfação das necessidades da coletividade.

Para que uma informação seja transparente ela necessita ser compreendida pela população, a divulgação dos dados das contas públicas deve ter clareza e objetividade para assim atingir a transparência objetivada pela Lei de Responsabilidade Fiscal. (CRUZ, *et al* 2006).

2.3 Transparência X compreensão das informações contábeis públicas

As publicações dos demonstrativos contábeis assim como a participação popular têm como intuito garantir a transparência dos atos praticados pelos gestores públicos e constituem preocupação relatada no artigo 48 da LRF:

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

Parágrafo Único. A transparência será assegurada também mediante à participação popular e realização de audiências públicas, durante o processo de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. (BRASIL, LRF)

A transparência “[...] pressupõe três elementos ou dimensões: a publicidade, a compreensibilidade e a utilidade para decisões.” A publicidade das informações tem a divulgação das contas públicas baseadas no sentido de fornecer informações úteis para os cidadãos, de acordo com o interesse típico do usuário. Quanto à compreensibilidade das informações, a responsabilidade é da entidade que as divulga. Já a utilidade para as decisões está fundamentada na relevância das informações. (PLATT NETO *et al*, 2007, p.13).

Diante da obrigatoriedade de transparência das contas públicas a administração publica passou a publicar vários demonstrativos, cada qual com um objetivo específico. Com a disponibilidade do amontoado de informações sobre os atos e fatos praticados pelas entidades governamentais, na maioria das vezes o que o cidadão comum quer saber, mas não consegue compreender diante de tantos relatórios e informações à disposição. Além disso, no seu estudo sobre as demonstrações contábeis públicas, Gallon *et al* (2010) relata que as informações que são importantes para a população, aquelas que a população realmente quer saber, não estão evidenciadas nos demonstrativos contábeis.

Miranda *et al* (2008) concluíram que, apesar da maioria dos cidadãos achar importante saber como o governo gasta e conhecer o resultado orçamentário, a compreensão do balanço orçamentário era difícil. As dificuldades de compreensão por parte dos cidadãos são dos relatórios gerados pela Contabilidade Pública.

A transparência, de meio a ser utilizado pelo poder público para prestar contas à sociedade de todas as aplicações de recursos investidos, passou a ter finalidade da evidenciação das demonstrações contábeis para atender a legislação, configurando-se, assim, como uma disfunção da Teoria da Burocracia defendida por Max Weber.

2.4 Disfunções da Teoria da Burocracia

Considerando o conceito popular, a burocracia é entendida erroneamente como o resultado de uma empresa ou organização na qual a rotina é demorada e o papelório se multiplica e se avoluma, impedindo soluções rápidas ou eficientes. O termo também é empregado com o sentido de apego dos funcionários aos regulamentos e procedimentos, deixando o processo moroso, causando ineficiência à organização. O leigo passou a dar nome de burocracia aos defeitos do sistema (disfunções) e não ao sistema em si. O conceito de burocracia para Max Weber é exatamente o contrário, para este, a burocracia é a organização eficiente por excelência. (CHIAVENATO, 2002, p.11).

A Teoria da Burocracia foi criada por Max Weber, sendo definida como uma forma de organização humana que se baseia na racionalidade, ou seja, adequação dos meios aos objetivos pretendidos a fim de garantir a máxima eficiência possível no alcance desses objetivos.

E ainda, para Weber a burocracia é uma organização cuja consequência desejada se resume na previsibilidade de seu funcionamento com o intuito de obter a maior eficiência da organização; e entre as características da burocracia, segundo Weber, tem-se o caráter legal das normas e regulamentos. (CHIAVENATO, 2002).

A Teoria da Burocracia, para Weber, ocorre quando uma organização está ligada a normas e regulamentos, que determinam como a organização irá funcionar, essas normas e regulamentos são legais, impondo aos subordinados disciplina para manter a organização. (CHIAVENATO, 2002).

A Teoria da Burocracia conseguiu vários defensores, assim como críticos. Segundo Chiavenato (2002), Merton foi um dos críticos dessa teoria; a burocracia apresenta

consequências imprevistas ou indesejadas, que levam à ineficiência e às imperfeições. Essas consequências imprevistas foram denominadas por Merton de “disfunções da burocracia”, dentre estas, a valorização excessiva dos regulamentos, excesso de formalidade, entre outras.

[...] verifica-se, então, o que Merton chamou de *disfunções da burocracia*, isto é, anomalias e imperfeições no funcionamento da *burocracia*. Cada disfunção é o resultado de algum desvio ou exagero em cada uma das características do modelo burocrático explicado por Weber. Cada *disfunção* é uma *consequência não prevista*, pelo modelo weberiano. (CHIAVENATO, 2002, p.21).

A burocracia tem como função a regulamentação de normas para atingir o objetivo da organização, estas normas passam a ser a prioridade e adquirem um valor tão importante, que de meios passam a ser o objetivo da organização (CHIAVENATO, 2002).

Outro crítico da Teoria da Burocracia foi Charles Perrow, para quem, segundo Maximiano (2000), as organizações são essencialmente sistemas sociais compostos por pessoas e as pessoas não existem apenas para as organizações. Uma das disfunções da burocracia apresentadas por Charles Perrow é o excesso de regras: para prever tudo e controlar tudo as organizações formais criam regras em excesso e funcionários em excesso para fiscalizar o cumprimento dessas regras. (MAXIMIANO, 2000).

Burocracia, então, torna-se sinônimo de complicações para os usuários, o que remete à complexidade das informações oriundas da Contabilidade Pública em seus relatórios e demonstrações.

2.5 Demonstrações Contábeis segundo a Lei nº. 4.320/64 e alterações das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública

Para prestar contas à sociedade, a Contabilidade Pública faz uso das demonstrações contábeis e relatórios estabelecidos na Lei nº. 4.320/64, que são muitos, conforme se observa no art. 101 da mesma.

Art.101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os anexos nº. 12,13,14, 15 e quadro de demonstrativos constantes dos anexos nº. 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16, 17. (BRASIL, Lei nº. 4.320/64).

Segundo Silva (2004), a forma de evidenciar para a sociedade os fatos contábeis que ocorreram no sistema orçamentário é por meio da publicação do **Balanço Orçamentário**, que demonstrará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas, e o total será obtido com diferença para mais ou para menos, que resultará um *déficit* ou em *superávit* na execução do orçamento. (PISCITELLI *et al*, 2002).

Algumas alterações introduzidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no modelo de Balanço Orçamentário da Lei nº. 4.320/64 foram: as receitas além de evidenciadas por categoria econômica, também devem ser evidenciadas segundo a origem e a espécie, devendo ser descritas a previsão inicial, a previsão atualizada da receita e o respectivo saldo. Já as despesas passaram a ser evidenciadas por categoria econômica, por grupo e natureza, tendo que ser discriminadas a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, bem como as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, o crédito e o saldo da dotação. Outra modificação adotada foi a discriminação das receitas e das despesas intra-orçamentárias, que passaram a ser relacionadas em notas explicativas. (BRASIL/STN, 2009).

O **Balanço Financeiro** demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. (CRUZ *et al*, 2001).

Entre as alterações introduzidas pela STN está a discriminação da receita orçamentária realizada por destinação de recurso, destinação vinculada e/ou ordinária. As despesas orçamentárias serão executadas por destinação de recurso, destinação vinculada e ou ordinária. Serão discriminados os pagamentos e os recebimentos extra-orçamentários, os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários, as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e o saldo inicial e o saldo final em espécie. (BRASIL/STN, 2009).

O **Balanço Patrimonial** compreenderá as contas do ativo, do passivo e do patrimônio líquido. O ativo é representado por contas de bens e direitos e, quando for o caso por contas do passivo descoberto ou situação líquida negativa sendo dividido em ativo financeiro e ativo permanente. E o passivo é representado por contas que representam as obrigações e é dividido em passivo financeiro e passivo permanente. (SILVA, 2004).

Entre as alterações introduzidas pela STN, tem-se a divisão em dois grandes grupos: ativo e passivo, os quais são divididos em ativo circulante e não circulante sendo que o patrimônio líquido compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Outra modificação é outro anexo em sequência ao Balanço Patrimonial, onde serão demonstrados atos que poderão afetar o patrimônio. (BRASIL/STN, 2009).

A **Demonstração das Variações Patrimoniais** é uma demonstração que pode ser denominada de balanço de resultados, pois evidencia as alterações ocorridas no patrimônio durante o exercício, resultante ou independente da execução orçamentária. (SILVA, 2004).

Segundo Piscitelli *et al* (2002), as variações patrimoniais dividem-se em Variações Ativas e Variações Passivas, e o resultado patrimonial apurado na demonstração das Variações Patrimoniais será a diferença entre as variações ativas e as variações passivas, quando as variações ativas ultrapassarem as passivas, o resultado apresentará um *superávit*, em sentido inverso, o resultado obtido representará um *déficit*.

De acordo com a STN, a Demonstração das Variações Patrimoniais são divididas em dois grupos: em variações qualitativas e variações quantitativas sempre relacionando o ano atual com o ano anterior. As primeiras decorrem da execução orçamentária e consistem em incorporação e desincorporação de ativos, assim como incorporação e desincorporação de passivos. Enquanto que as segundas são divididas em variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas. (BRASIL/STN, 2009).

O Sistema de Contabilidade Federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) regulamentou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, que introduziu alterações nos demonstrativos da Lei nº. 4.320/64 e determinou a adoção de novos demonstrativos, tendo em vista uma padronização em relação às normas internacionais da Contabilidade Pública e, também, um melhor entendimento dos procedimentos contábeis, utilizados nas três esferas de governo.

Para se alinhar às Normas Internacionais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal/STN, além de fazerem as alterações como as citadas nos demonstrativos acima, acrescentaram mais três demonstrativos a serem evidenciados pelo setor público. Os novos demonstrativos a serem publicados pelo setor público em convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público, são: a) Demonstração de Fluxo de Caixa; b) Demonstração do Resultado Econômico e c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

2.6 Demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A LRF estabelece normas para ações planejadas com responsabilidade e transparência na gestão fiscal, assim como determina a participação da sociedade nos processos orçamentários, nas audiências públicas para prestação de contas e na utilização de relatórios

gerenciais, tornando obrigatória a publicação de mais dois relatórios contábeis, que são o **Relatório Resumido de Execução Orçamentária** (RREO), e o **Relatório de Gestão Fiscal** (RGF).

O RREO segundo o art. 52 da LRF abrangerá todos os poderes e o Ministério Público, será publicado até 30 dias após o demonstrativo da execução das receitas e das despesas, sua apresentação contém o Balanço Orçamentário e mais 16 (dezesesseis) demonstrativos específicos contidos em anexos.

O RGF é um relatório que deve ser publicado em todo quadrimestre e deve informar com clareza e objetividade as contas da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, do Ministério Público, e dos Poderes do Legislativo e do Judiciário de todas as esferas do governo.

Segundo a LRF, no art.55, a evidenciação do RGF será feita com apresentação dos oito demonstrativos, que evidenciam: as despesas com pessoal, a dívida consolidada, as garantias e contra garantias de valores, as operações de crédito, a disponibilidade de caixa, os restos a pagar, as despesas com serviços de terceiros e o demonstrativo dos limites estabelecidos na LRF.

3 Metodologia

Para atingir o objetivo do estudo foram realizadas as pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa documental foi realizada em documentos primários do Município de Montes Claros (MG), relativos às demonstrações contábeis públicas e relatórios contábeis relativos ao ano de 2007, segundo a Lei nº. 4.320/64 e a LRF, nos quais foram coletadas as informações relativas à execução orçamentária.

Infelizmente, tivemos dificuldades para ter acesso aos demonstrativos contábeis, mesmo depois de três anos, que, por lei deveria ser um direito de todo cidadão o acesso a este tipo de informação; mas, considerando que o nosso interesse era a compreensibilidade e não o período, assim, utilizamos os demonstrativos contábeis de 2007.

A partir das dificuldades de compreensão das demonstrações contábeis por parte dos cidadãos, apontadas nos estudos anteriores de Gallon *et al* (2010) e Miranda *et al* (2008), realizou-se a análise dos demonstrativos contábeis públicos obtidos no Departamento de Contabilidade do município estudado e, então, foi elaborado o relatório com o objetivo de simplificar as informações contábeis públicas direcionadas para o cidadão.

Esse relatório buscou evidenciar para a população a execução orçamentária do município, de uma forma simplificada e compreensível para o cidadão, ou seja, demonstrar quanto e quais foram as origens dos recursos públicos municipais tendo como referência os valores das receitas, evidenciados pelo Balanço Orçamentário comparadas com o Balanço Financeiro, e no balancete Comparativo da Receita Orçada com a Receita Arrecadada.

As informações relativas às aplicações dos recursos públicos foram apresentadas como destinações dos recursos públicos, e foram divididas por órgãos da prefeitura tendo como referência os valores das despesas evidenciados pelo Balanço Orçamentário comparadas com o Balanço Financeiro, e no balancete Comparativo da Despesa Autorizada com a Despesa Realizada, para que assim os cidadãos consigam compreender as principais informações da execução orçamentária de um município.

No relatório apresentado também foi evidenciado a movimentação dos valores disponíveis no caixa e saldo para o exercício seguinte. O relatório proposto fez uso de uma linguagem simples, substituindo os termos técnicos, por outros termos cujo significado seja o mesmo da Contabilidade Pública, mas que fosse entendido pelo cidadão.

Para verificar a compreensibilidade do relatório simplificado por parte dos cidadãos foi realizada uma entrevista com uma amostra não probabilística de 30 (trinta) cidadãos montesclarenses com variados graus de instrução.

Espera-se com a elaboração deste relatório simplificado que os cidadãos possam entender como o município obteve os recursos e onde este dinheiro público foi gasto.

4 Discussão dos resultados

Na análise das informações evidenciadas nas demonstrações contábeis públicas, constatou-se que dentre os aspectos que prejudicam a compreensibilidade das informações está à linguagem utilizada pela Contabilidade, com termos cujos significados no cotidiano do cidadão têm um determinado sentido, sendo que para a Contabilidade tem um sentido diferente. Outro aspecto observado foi quanto ao excesso de regulamentos das demonstrações contábeis, bem como o excessivo detalhamento, que prejudica a clareza das demonstrações contábeis.

A linguagem na Contabilidade Pública é um dos aspectos que comprometem a compreensão dos relatórios por parte dos cidadãos, pois é altamente técnica, associada a complexidade dos termos empregados, tais como: “receita ou despesa corrente”, “receita ou despesa de capital”, “receita ou despesa extra-orçamentária”, “inversões financeiras”, “amortização”, “créditos orçamentários suplementares”, “dívida ativa” e muitos outros, leva às interpretações errôneas. Termos que na Contabilidade são usados com um sentido específico, para os cidadãos no cotidiano podem ter um significado diferente.

Um exemplo é o termo “intraorçamentária” utilizado na evidenciação do balanço orçamentário e do balanço financeiro, sendo aplicado com objetivo de classificar as operações entre órgãos de uma mesma esfera de governo, constitui-se em um termo bastante técnico, que o cidadão poderá não compreender, uma vez que não detém o conhecimento necessário.

Outro exemplo é termo “extra-orçamentário” que designa entradas e saídas de recursos públicos de caráter temporário e que são independentes do orçamento planejado e executado. Para os cidadãos o termo “extra-orçamentário”, possivelmente, pode ser interpretado como aquilo que não foi previsto no orçamento, e pode ser resultante do chamado “jeitinho brasileiro” que são os pagamentos ou recebimentos “por fora” para agilizar procedimentos.

A Lei nº. 4.320/64 objetivou padronizar as informações contábeis públicas com vários demonstrativos obrigatórios; a LRF introduziu novos relatórios e anexos na Contabilidade Pública, com o objetivo de aumentar o controle fiscal e também gerencial, sendo 16 (dezesesseis) demonstrativos e anexos no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) contempla mais oito demonstrativos e anexos. O Conselho Federal de Contabilidade, também com o objetivo de padronizar, introduziu em 2009, mais três demonstrativos, desta forma, a exigência de inúmeros relatórios para atender a toda a legislação fiscal, levou a que estas ficassem extensas e excessivamente detalhadas, prejudicando a clareza das informações nelas contidas.

O excesso de regulamentos - Lei 4.320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal, Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC – NBC T 16 (2009), Manual de Contabilidade Pública editado pela STN (2009) -, é um dos aspectos que comprometem a compreensão das informações contábeis pelos cidadãos, pois, configuram-se como um excesso de regulamentos com o objetivo de obter maior controle das contas públicas, sendo que, em função desse excesso de regulamentos, os demonstrativos contábeis, de meios para o controle, passaram a ser a finalidade da Contabilidade Pública, confirmando assim uma disfunção da Teoria da Burocracia.

4.1 Sugestão de Relatório Simplificado das Informações Públicas

O Relatório Simplificado aqui proposto foi dividido em duas partes: na primeira parte são evidenciadas as origens dos recursos públicos (receitas públicas) e na segunda são evidenciadas as destinações dos recursos públicos (despesas públicas). As origens de recursos financeiros públicos foram organizadas contendo a previsão dos recursos conforme o Balanço Orçamentário e Relatório Comparativo da Receita Orçada, e o seu respectivo recebimento segundo o Comparativo da Receita Arrecadada, tendo sido divididas em dois grupos A e B.

No grupo A estão discriminados os recursos provenientes de impostos e taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio de iluminação e arrecadações diversas (contribuições sociais, receitas patrimoniais, receitas de serviços, outras receitas correntes, receitas de capital e receitas correntes intra-orçamentárias). Os valores relacionados no grupo A, de uma forma ou de outra, têm que ser desembolsados pelos cidadãos contribuintes.

No grupo B estão relacionadas as receitas oriundas de transferências, subdivididas em transferências da União, do Estado, as transferências de ambos com destinação específica para a educação básica, e transferências feitas por instituições privadas. Além das informações da previsão da receita e seu valor arrecadado, foi calculado quanto que cada valor representa na receita total arrecadada, em termos percentuais.

Na segunda parte, estão relacionadas as destinações de recursos públicos, com sua fixação e realização conforme o Balanço Orçamentário e o Comparativo da Despesa Autorizada com a Despesa Realizada. Nesta parte do relatório, as despesas são discriminadas por órgão municipal e sua devida identificação. Além das informações sobre as despesas previstas com sua devida execução, foi calculado também, quanto é o percentual que cada valor gasto por secretaria representa no gasto total.

Na sequência apresentamos na Tabela 1, a proposta de Relatório Simplificado das informações públicas:

Tabela 1 – Proposta de Relatório Simplificado das Informações Públicas

RELATÓRIO SIMPLIFICADO DAS ORIGENS E DESTINAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS			
Prefeitura Municipal de Montes Claros - ano 2007 - Valor em Unidades de Reais			
01 - ORIGEM DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS (Receitas Municipais)	Valor Previsto no Orçamento	Valor do Recebimento	% do Total Recebido
A - TOTAL DA ARRECADAÇÃO PRÓPRIA DO MUNICÍPIO	76.946.000,00	86.320.239,87	25,63
Imposto Predial e Territorial - IPTU	10.600.000,00	7.299.019,56	2,17
Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN	15.600.000,00	15.671.184,82	4,65
Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	2.600.000,00	3.722.935,05	1,11
Imposto de Transmissão de Bens "Inter-Vivos" - ITBI	2.200.000,00	2.435.619,07	0,72
Taxas e contribuições de melhoria	3.420.000,00	3.699.926,58	1,10
Contribuição para custeio de iluminação pública	9.600.000,00	9.991.679,06	2,97
Arrecadações Diversas	32.926.000,00	43.499.875,73	12,91
B - TOTAL DOS RECEBIMENTOS DE TRANSFERÊNCIAS	310.054.000,00	255.420.154,34	75,83
Recebido da União	164.854.000,00	139.087.674,34	41,29
Recebido do Estado	123.450.000,00	87.512.059,95	25,98
Recebido da União e do Estado para a Educação Básica	21.600.000,00	28.042.809,25	8,33
Recebido de instituições privadas	150.000,00	777.610,80	0,23
SUBTOTAL GERAL (SOMA DE A+B)	387.000.000,00	341.740.394,21	101,46
(-) Transferências intra-orçamentárias entre órgãos da Prefeitura	-5.130.000,00	-4.911.289,23	-1,46
TOTAL DAS ORIGENS DE RECURSOS PÚBLICOS	381.870.000,00	336.829.104,98	100,00
02 - DESTINAÇÕES DOS RECURSOS PÚBLICOS POR ÓRGÃO MUNICIPAL (Despesas Municipais)	Valor Previsto no Orçamento	Valor do Gasto Efetuado	% do Gasto Total
Câmara Municipal	6.924.870,00	6.695.674,02	2,00

(Continuação)			
Gabinete do Prefeito	840.903,00	668.329,14	0,20
Consultoria Jurídica	36.881,43	36.766,89	0,01
Procuradoria Geral do Município	12.116.463,29	1.414.099,12	0,42
Gabinete do Vice Prefeito	270.000,00	182.650,24	0,05
Coordenadoria de Controle Interno	140.000,00	65.349,96	0,02
Secretaria de Governança Solidária	1.557.568,63	819.468,48	0,25
Secretaria Municipal de Administração e Gestão	30.932.123,21	28.293.497,48	8,46
Secretaria Municipal de Agricultura e Abastecimento	4.849.739,85	4.304.481,90	1,29
Secretaria de Atividades de Serviços Urbanos	3.509.250,10	3.509.250,10	1,05
Secretaria de Cultura	2.326.000,00	2.089.701,32	0,63
Secretaria de Políticas Sociais	14.559.452,70	9.274.966,75	2,77
Secretaria da Educação	55.814.048,86	52.842.889,82	15,81
Secretaria de Esporte e Lazer	2.874.101,12	1.714.636,33	0,51
Secretaria de Fazenda	12.652.416,73	12.133.676,89	3,63
Secretaria de Governo	523.911,50	523.911,50	0,16
Secretaria do Desenvolvimento Econômico	2.180.047,00	824.440,47	0,25
Secretaria do Meio-Ambiente	3.220.153,25	2.323.710,12	0,70
Secretaria de Obras Públicas	2.505.818,28	2.476.302,52	0,74
Secretaria Municipal de Coordenação Estratégica	3.986.098,80	2.500.142,15	0,75
Secretaria de Saúde	140.288.207,75	129.561.797,78	38,76
Secretaria Segurança e Dir. do Cidadão	236.264,87	236.200,32	0,07
Secretaria Municipal de Comum. / Art. Institucional	3.590.361,58	3.256.250,50	0,97
Secretaria Municipal de Políticas Urbanas	71.278.307,77	61.992.547,60	18,55
Instituto Municipal de Previdência – PREVMOC	10.993.000,00	9.956.260,50	2,98
SUBTOTAL DOS GASTOS	388.205.989,72	337.697.001,90	101,03
(-) Gastos entre órgãos municipais *(1)	-6.705.143,00	-3.435.384,28	-1,03
TOTAL DOS GASTOS DA PREFEITURA MUNICIPAL*(2)	381.500.846,72	334.261.617,62	100,00
APURAÇÃO DO SALDO DO EXERCÍCIO ANUAL			
(+) Saldo do exercício anterior	27.656.671,35		
(+) Total recebido no ano (Receita Orçamentária)	336.829.104,98		
(-) Total dos gastos efetuados (Despesa Orçamentária)	-334.261.617,62		
(=) Subtotal do saldo atual	30.224.158,71		
(+) Recebimentos que não fazem parte do orçamento (Receita Extra-Orçamentária)	64.987.248,06		
(-) Gastos efetuados que não fazem parte do orçamento (Despesa Extra-Orçamentária)	-48.775.402,41		
(=) Saldo total para o exercício seguinte	46.436.004,36		
Saldo em caixa e bancos	9.274.313,85		
Saldo de recursos vinculados para gastos específicos	37.161.690,51		

OBSERVAÇÕES:

* (1) Referem-se às origens e destinação de recursos oriundos de operações realizadas entre os órgãos municipais

* (2) A diferença de 369.152,28 entre o **total das previsões das origens e o total da fixação das destinações** dos recursos públicos consiste no superávit orçamentário, e não foi relacionado porque não se trata de uma despesa.

Fonte: Elaboração própria, adaptado dos Demonstrativos Contábeis da Prefeitura de Montes Claros (2007).

Para chegar nesta versão final de Relatório Simplificado, foram verificadas várias outras propostas de estruturas, como, por exemplo, a divisão das origens de recursos em três classes: origem dos impostos, origens de outras espécies e origens de transferências governamentais. Na aplicação dos recursos foi pensado em abordar os gastos classificados por subfunção, bem como a porcentagem prevista em comparação com a porcentagem efetivada. Porém estes formatos ainda ficaram complexos.

Portanto, para simplificar o relatório, optou-se por dividir as origens em apenas duas categorias: arrecadação própria e recebimento de transferências. Quanto às aplicações, optou-se por informar a destinação dos recursos por órgão municipal, o que permite, inclusive, ao cidadão relacionar o gasto com o gestor público diretamente responsável pela aplicação dos

recursos públicos. Procurou-se fazer uso de um vocabulário, cujo sentido fosse o mesmo que o da Contabilidade Pública, mas que para o cidadão ficasse compreensível, sem margem para interpretações dúbias.

4.2 Verificação da compreensibilidade do modelo de Relatório Simplificado proposto

Para verificar o grau de compreensão do Relatório Simplificado proposto, foram apresentadas cinco questões para uma amostra de 30 pessoas com diversos graus de instrução: 07 pessoas tinham o ensino fundamental, 11 tinham o ensino médio e 12 o ensino superior. Foi questionado, se observando o relatório, o cidadão entrevistado compreendia bem as informações financeiras do Município de Montes Claros, sendo que 100% da amostra responderam que conseguiam entender as informações fornecidas pelo relatório.

Para confrontar o resultado acima, foi solicitado ao entrevistado que identificasse os valores das destinações ou despesas no Relatório Simplificado, mediante dois questionamentos: a) Valor total gasto pela prefeitura no ano de 2007; e b) Valor total que a prefeitura gastou com educação em 2007. Da amostra pesquisada, 93,33% responderam corretamente os questionamentos e 6,67% responderam incorretamente, pois colocaram como resposta para as duas perguntas, o valor previsto no orçamento e não o valor gasto efetuado.

Foi questionado se o entrevistado conseguia identificar no relatório para onde o município destinou a maior parte dos recursos públicos municipais, no ano de 2007 e na sequência qual a destinação desses recursos. Todos os entrevistados conseguiram identificar essa informação no relatório, porém 96,66% dos entrevistados identificaram que o maior volume de recursos foi destinado para a Secretaria de Saúde, sendo que 3,33% da amostra responderam incorretamente.

Os entrevistados, ao identificar que a Secretaria da Saúde consumiu 38,76% dos recursos públicos, começaram a indagar onde estava este investimento, já que a Secretaria da Saúde, segundo os mesmos, não satisfazia as necessidades básicas de atendimento à população do município e descreviam indignados, episódios da falta de assistência, ou da precária assistência à saúde. Quando foi enfatizado que os dados eram de 2007, estes simplesmente retrucavam “não importa se foi há cinco ou três anos atrás, ou se foi ontem, a saúde continua do mesmo jeito”.

Por último, foi solicitado aos entrevistados que identificassem no relatório qual o valor total arrecadado pela Prefeitura Municipal de Montes Claros, no ano de 2007, sendo que 90% responderam corretamente ao questionamento e 10% responderam incorretamente a questão. Ao verificarem o valor arrecadado pela Prefeitura de Montes Claros, no ano de 2007, a maioria dos entrevistados questionou: “para onde foi tanto dinheiro?”.

5 Considerações Finais

As contas públicas têm que ser planejadas e projetadas pelos gestores públicos de acordo com a execução orçamentária determinada nas leis do PPA, da LDO e da LOA estabelecidos na Constituição Federal de 1988. Além de planejar os gastos públicos, as entidades governamentais têm que prestar contas à sociedade sobre a arrecadação e sobre a destinação dos recursos públicos, mediante publicação dos demonstrativos contábeis, em conformidade com a legislação vigente.

Com a promulgação da LRF, em 2000, que determinou maior transparência, a execução orçamentária dos recursos públicos passou a ser divulgada detalhadamente e em vários demonstrativos, visando um maior controle dos atos praticados pelos gestores públicos. Foram criados vários demonstrativos, onde as informações das origens e das aplicações dos

recursos públicos tornaram-se complexas para o cidadão, principal interessado e maior fiscalizador do cumprimento da lei pelo gestor público.

Uma das formas de fiscalizar os atos praticados pelo gestor público, e o devido cumprimento da lei, por parte do cidadão, é a análise das informações contidas nos demonstrativos contábeis. Informação essa que precisa ter qualidade, ou seja, tem que ter certas características que são confiabilidade, relevância, comparabilidade e, principalmente, a compreensibilidade.

A compreensibilidade pode ser seriamente comprometida pela obrigatoriedade do tipo e quantidade de informações divulgadas para atender principalmente a legislação fiscal, não levando em consideração se as informações fornecidas são aquelas que o cidadão consegue entender.

A prestação de contas feita por meio da divulgação de muitos demonstrativos contábeis - cada um com um determinado tipo de informação do quanto foi gasto e do quanto foi arrecadado - torna-se muito complexa para o cidadão. A incompreensão dos demonstrativos contábeis, como verificada em pesquisas anteriores, entre outros fatores, pode ser devido à terminologia técnica adotada pela Contabilidade Pública, ao detalhamento das informações e ao excesso de demonstrações.

Com a verificação de que a informação contábil pública, devido à incompreensibilidade da mesma, não estava atingindo um dos seus principais objetivos, que é a prestação de contas ao cidadão, neste trabalho foi proposto e elaborado um Relatório Simplificado das origens e aplicações dos recursos públicos, levando em consideração algumas informações que a população queria saber, a exemplo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), conforme Gallon *et al* (2010) identificaram na pesquisa.

Antes de apresentar a versão final do Relatório Simplificado, foram verificadas várias outras propostas, como, a divisão das origens de recursos em três classes: origem dos impostos, origens de outras espécies e origens de transferências governamentais. Na aplicação dos recursos, os gastos classificados por subfunção, porcentagem prevista em comparação com a porcentagem efetivada, etc.

Finalmente optou-se por dividir as origens em apenas duas categorias: arrecadação própria e recebimento de transferências. Quanto às aplicações, optou-se por informar a destinação dos recursos por órgão municipal, permitindo ao cidadão relacionar o gasto com o gestor público diretamente responsável pela gestão dos recursos públicos. Procurou-se fazer uso de um vocabulário, onde o sentido é o mesmo que o da Contabilidade Pública, mas que ficasse mais compreensível para o cidadão, sem margem para interpretações dúbias ou falsas.

Diante da proposta do relatório, fez-se necessário a verificação de sua compreensibilidade por parte dos cidadãos. O principal resultado obtido nas entrevistas foi que 93,33% dos entrevistados da amostra conseguiram identificar os valores corretos no relatório.

Portanto, tornou-se possível por este trabalho demonstrar que as informações contábeis podem ser fonte da transparência necessária ao principal interessado pela atividade financeira do Estado, qual seja, o cidadão.

Referências

ATHAYDE, Tarcisio Rocha. **A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público**: estudo de caso do município de Luziânia/GO. Brasília: UnB, 2002.
Dissertação de Mestrado - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

BARBOSA, Cristina Maria Oliveira. **A contabilidade pública: os seus destinatários e as suas necessidades de informação - um estudo no sector da saúde - Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia**. Braga: Portugal, Out. 2007. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração da Universidade do Minho.

BRASIL. **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988**. Brasília: Senado, 1988.

_____. Congresso Nacional. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 23/03/1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: Out. 2010.

_____. **Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 05/05/2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf>. Acesso em: Out. 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade.../manual_cont_SetPublico.asp>. Acesso em: Out. 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. Volume II. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_5.pdf>. Acesso em: Out. 2010.

_____. **Resolução CFC nº.1121 – NBC T 1: Das características da informação contábil**. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_1121.DOC>. Acesso em: Out. 2010.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva. **Um estudo empírico sobre a transparência da gestão pública dos grandes municípios brasileiros**. Vitória: EnAPG, Nov. 2010. Disponível em: <http://personalizados.msites.com.br/ifc/img/tb24_texto_fotos_1_1143_enapgatransparaiaa_municipios.pdf>. Acesso em mar. de 2011.

CRUZ, Flávio; VICCARI JÚNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélío; BARBOSA, Rui Rogério Naschenweng. **Comentários à lei nº. 4.320, normas gerais do direito financeiro, orçamentos e balanços da união dos estados, dos municípios e do Distrito Federal comentários ao substitutivo do projeto de lei nº 135/96**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Comentários à lei nº. 4.320, normas gerais do direito financeiro, orçamentos e balanços da união dos estados, dos municípios e do Distrito Federal comentários ao substitutivo do projeto de lei nº 135/96**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; TREVISAN, Ronie; PFITSCHER, Elisete Dahmer. **A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da lei de responsabilidade fiscal publicados nos jornais**. Anais do Congresso USP. São Paulo: FEA/USP, 2010. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/31.pdf>>. Acesso em set. 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbinson Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Teoria geral da administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, Alan José de Moura; RIBEIRO FILHO, José Francisco; SILVA, Lino Martins. **Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário**. Vitória: Brazilian Business Review, Vol. 5, nº 3, p. 209-229, 2008. Disponível em: <http://www.bbronline.com.br/upld/trabalhos/pdf/294_pt.pdf>. Acesso em: Out. de 2010.

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. São Paulo: Atlas, 2002.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. **Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira**. Belo Horizonte: Contabilidade Vista & Revista, Vol. 18, nº 1, 2007. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>>. Acesso em: out. de 2010.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.