



Vol. 5, No.3

Vitória-ES, Set – Dez 2008

p. 209-228

ISSN 1807-734X

DOI: <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2008.5.3.3>

Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário

Luiz Carlos Miranda [†]

Universidade Federal de Pernambuco

Alan José de Moura Silva [‡]

Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

José Francisco Ribeiro Filho [§]

Universidade Federal de Pernambuco

Lino Martins da Silva [¶]

da Universidade do Estado do Rio de Janeiro

RESUMO: Este estudo replica, de forma adaptada, os estudos de Kinnersley e Fleischman (2001), Hall Jr. (2001) e Athayde (2002), focando a compreensibilidade das informações produzidas pela contabilidade governamental. O objetivo do estudo é avaliar se os cidadãos – principais destinatários da informação produzida pela contabilidade governamental – compreendem as informações divulgadas nos demonstrativos divulgados pelas entidades públicas. Neste estudo, avalia-se especificamente o Balanço Orçamentário, objetivando testar se esse demonstrativo é escrito numa linguagem compreensível pelos cidadãos, permitindo que estes acompanhem a execução orçamentária. Para tanto, utilizou-se um questionário, acompanhado de um Balanço Orçamentário de uma instituição governamental, que foi aplicado na Região Metropolitana do Recife (PE), junto a cidadãos com nível educacional acima da média da população brasileira. Após a aplicação de alguns testes estatísticos adequados para esse tipo de análise (Alfa de Crombach, teste Qui-Quadrado de Pearson e teste de Fisher), conclui-se que as informações produzidas pela contabilidade pública não são claras para a maioria dos cidadãos, independente do grau de escolaridade. Mesmo dentre aqueles que se consideram com bom conhecimento sobre contabilidade e sobre contabilidade governamental, o grau de compreensão dos relatórios produzidos pela contabilidade pública é baixo.

Palavras-chave: balanço orçamentário, compreensibilidade das informações contábeis, cidadania, contabilidade pública.

Recebido em 12/11/2008; revisado em 28/11/2008; aceito em 02/12/2008.

Correspondência com autores*:

[†] Professor adjunto do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis - UFPE

Endereço: Rua João Fragoso de Medeiros, 34 – Apto. 101 - Candeias, Jaboatão – PE – Brasil, CEP: 54.430-250.

e-mail: lc-miranda@uol.com.br
Telefone: (81) 3363-0150

[‡] Técnico de Auditoria das Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

Endereço: R. da Aurora, 885 – Boa Vista, Recife - PE – Brasil CEP: 50050-000

e-mail: alansilva@tce.pe.gov.br
Telefone: (81) 3413-7904

[§] Professor adjunto do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis - UFPE

Endereço: UFPE – CCSA – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - Av. dos Funcionários s/n - Cidade

Universitária, Recife – PE – Brasil CEP: 50740-580
e-mail: francisco.ribeiro@ufpe.br
Telefone: (81) 2126-8874

[¶] Professor do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ

Endereço: UERJ - CCS - Departamento de Ciências Contábeis

Rua São Francisco Xavier, 524 - 9º andar, Maracanã, - Rio de Janeiro - RJ – Brasil
e-mail: smartins@uninet.com.br
Telefone: (21) 2587-7362

* Os autores agradecem ao CNPq pelo apoio financeiro a essa pesquisa.

Nota do Editor: Este artigo foi aceito por Alexandro Broedel Lopes.

1. INTRODUÇÃO

Este estudo replica, de forma adaptada, os estudos de Kinnersley e Fleischman (2001), Hall Jr. (2001) e Athayde (2002), focando a compreensibilidade das informações produzidas pela contabilidade governamental. O objetivo do estudo é avaliar se os cidadãos – principais destinatários da informação produzida pela contabilidade governamental – compreendem as informações divulgadas nos demonstrativos divulgados pelas entidades públicas. Neste estudo, avalia-se especificamente o Balanço Orçamentário, objetivando testar se esse demonstrativo é escrito numa linguagem compreensível pelos cidadãos, permitindo que estes compreendam a relação entre o orçamento autorizado pelo Legislativo e o orçamento efetivamente executado pelo Executivo, ou seja, acompanhem a execução orçamentária.

Para que o Estado funcione no sentido de atender às necessidades da sociedade é necessário arrecadar receitas, as quais possibilitarão a realização de programas e ações do Estado, através da realização de despesas. Mas é preciso que haja equilíbrio entre receitas e despesas. De um lado, as receitas devem ser definidas num montante adequado para atender a vontade da sociedade. As despesas, por sua vez, devem ser estimadas num volume adequado à capacidade contributiva da sociedade. Segundo a Controladoria Geral da União (2007), para que esse processo seja eficaz é necessário cuidadoso planejamento, de forma que não se estimem as receitas aquém das despesas necessárias e nem se arrecade além do necessário, causando sacrifícios à sociedade.

A obrigação de controlar o uso do dinheiro público não é um dever apenas dos órgãos de controle, pois eles não são suficientes para controlar os gastos públicos, considerando a extensão territorial do Brasil e a própria complexidade relativa à gestão ineficiente ou fraudulenta (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2005).

Nesse sentido, o controle social necessita de acesso à informação e isso só poderá acontecer, se a gestão pública for transparente. Essa transparência depende, por exemplo, de um processo de compreensibilidade, por parte dos cidadãos, da informação divulgada. É preciso, por exemplo, que os cidadãos sejam capazes de entender o orçamento público, para que possam controlar a sua execução.

A Lei Orçamentária Anual no Brasil segue o modelo autorizativo e, neste sentido, se ocupa de definir as fontes de arrecadação, estimar as receitas e fixar as despesas para o ano seguinte ao de sua elaboração. Mas, como verificar se o orçamento governamental realizou-se em conformidade com as disposições expressas nessa lei e de forma equilibrada?

Segundo Silva (2000) o Balanço Orçamentário é o instrumento responsável por isso, uma vez que ele mostra a execução do orçamento e a posição dos valores executados ao final do exercício em comparação com as previsões iniciais.

O acompanhamento da execução orçamentária permite, no dizer de Barbosa (2007), a correlação entre os resultados alcançados com as expectativas de resultado como forma de avaliação da gestão. Essa confrontação permite a identificação de possíveis desvios ocorridos e principalmente as causas de erros de planejamento, de previsão e de estimativa que influenciam os níveis de execução. Dessa forma, dá-se um passo para garantir que a transparência quanto à utilização dos recursos públicos seja insumo efetivo do controle social.

Mas será que os cidadãos são capazes de entender a informação apresentada no Balanço Orçamentário? Nasce, assim, a questão dessa pesquisa: O Balanço Orçamentário das entidades governamentais é escrito numa linguagem compreensível pelos cidadãos, permitindo que estes acompanhem a execução orçamentária?

Alguns autores (Oliveira, 2005 e Platt Neto et al., 2005, por exemplo) sugerem que as demonstrações contábeis governamentais (DCG) não são facilmente compreensíveis pelo cidadão comum, sendo dirigidas apenas aos cidadãos com maior conhecimento de contabilidade governamental. Combinando essa evidência com a questão de pesquisa, surge a hipótese a ser testada neste estudo:

HIPÓTESE A SER TESTADA: O Balanço Orçamentário Público é escrito numa linguagem incompreensível para a maioria dos cidadãos, e o grau de compreensibilidade depende do grau de conhecimento em contabilidade governamental do cidadão.

Esta hipótese será testada em dois itens do Balanço Orçamentário de uma entidade governamental: a previsão de receitas e despesas orçamentárias; e a execução de receitas e despesas orçamentárias.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Transparência no Setor Público

A Constituição Brasileira consagra os princípios da transparência e do controle social, registrando explicitamente: o exercício da cidadania como fundamento da república; a publicidade como princípio da administração pública; a possibilidade de iniciativa popular em projetos de lei, de acordo com alguns requisitos; e instrumentos que visem anular ato lesivo ao patrimônio público. Reforçando a importância que a sociedade brasileira dá ao controle social dos atos públicos, a Constituição garante ao cidadão a possibilidade de recorrer ao Tribunal de Contas da União para denunciar irregularidades ou ilegalidades (BRASIL, 1988).

A boa governança, segundo a OECD (2001), impacta positivamente os resultados econômicos e sociais e para que seja implementada requer como elemento chave a transparência com relação à concepção, formulação e implementação de políticas públicas.

Quando Paiva (2003) discute a ética e a boa governança afirma ser desejável maior clareza do orçamento e maior participação social no acompanhamento da execução orçamentária, como decorrência do imperativo da transparência na gestão pública em sociedades democráticas. Entretanto, dar publicidade às receitas e despesas executadas, não implica que a gestão é participativa, pois segundo Culau e Fortis (2006), o entendimento popular fica prejudicado por conta do baixo nível de politização do povo brasileiro, bem como da tecnicidade das informações fiscais, orçamentárias e financeiras.

Percebe-se que há um longo caminho para que o cidadão se aproprie dos avanços da legislação brasileira, no que se refere à questão da transparência. Monteiro, Lacerda e Luz (2004) conduziram pesquisa junto a 60 estudantes de graduação dos cursos de administração, ciências contábeis, ciências econômicas e direito, com o objetivo de avaliar o grau de compreensibilidade e de importância atribuída às informações geradas em decorrência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como o grau de transparência das várias esferas de governo. A pesquisa avaliou também se a compreensão ajuda no envolvimento dos respondentes, no que diz respeito à fiscalização da gestão pública. Quanto à compreensibilidade das informações acessadas, 51% revelaram que a mesma é pouco compreensível. Mais de 1/3 revelaram ter um grau muito pequeno de entendimento da LRF e mais da metade não conhece as exigências da LRF relacionadas com a transparência.

Ainda nesse sentido, Sacramento e Pinho (2007), entrevistaram atores estratégicos do Poder Executivo municipal de seis municípios selecionados na região metropolitana de Salvador, com o objetivo de conhecer como está se concretizando a transparência, com ênfase na abertura à participação popular, na administração pública local, após o advento da Lei de

Responsabilidade Fiscal. Concluíram que embora haja alguns avanços, a transparência da gestão fiscal ainda não está assegurada por meio da participação popular.

2.2. Orçamento e Controle

No Brasil, a Lei 4.320/64 determina as regras contábeis para elaboração e divulgação dos fenômenos que envolvem o patrimônio das entidades governamentais. Os diversos demonstrativos contábeis exigidos nessa lei (BRASIL, 1964), deverão subsidiar os trabalhos de fiscalização dos gastos governamentais. Cabe ao Poder Legislativo realizar a fiscalização financeira e orçamentária referentes à utilização de recursos públicos (BRASIL, 1988).

Os orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios são propostos pelos respectivos Poderes Executivos que os elaboram e remetem ao Legislativo, que tem a função de autorizá-los ou não, bem como fazer os ajustes que considerem necessários. Porém, segundo Nunes e Nunes (1997), a prática de superestimar as receitas previstas nas propostas orçamentárias já é conhecida há muito tempo, contribuindo para o irrealismo orçamentário, com a fixação de despesas em nível impróprio, maior do que a arrecadação efetiva.

Daí surgem dois problemas: o primeiro é que se poderá gastar mais do que se arrecada, gerando uma situação de desequilíbrio na execução orçamentária. Segundo Buchanam (1995), intuitivamente todo cidadão tem consciência em sua vida diária da importância do princípio do equilíbrio orçamentário, pois sabe que é preciso pagar por aquilo que se compra.

O segundo problema é que o Executivo poderá ter uma alta margem para realizar anulações de dotações orçamentárias, que servirão como fonte para abertura de créditos adicionais do tipo suplementares. Considerando que as Leis Orçamentárias Anuais prevêm um percentual do orçamento que poderá ser remanejado para suprir tais créditos, quanto maior for a receita estimada, maior a liberdade para gerá-los.

Nesse caso, ocorre que o orçamento pode, do ponto de vista qualitativo, ficar descaracterizado com relação à autorização legislativa inicial. Pesquisa realizada em municípios brasileiros por Vecchia e Montoya (2002), revela que o orçamento autorizado pelo Legislativo normalmente não expressa a verdadeira capacidade de arrecadação dos cofres municipais. Segundo esses autores, quanto maior a utilização de créditos adicionais, maior o grau de ineficiência do planejamento orçamentário.

Essa é uma preocupação comum à maioria dos países. Nos Estados Unidos, por exemplo, é grande a importância dada à “integridade orçamentária”, ou seja, a aderência da execução das despesas públicas com as leis e regulamentos que as autorizaram (FASAB, 2003).

A sociedade tem o direito de saber como estão sendo aplicados os recursos arrecadados pelo governo, exigindo permanentemente a correta evidenciação dessa aplicação. Afinal, como afirmam Valente e Dumont (2003), a informação democratizada representa um perigo para o poder da burocracia, tendo em vista que este corre o risco de se tornar vulnerável ao dar publicidade de suas falhas e antagonismos.

Em suma, mais que nunca há a consciência de que é necessário controlar a execução orçamentária, confrontando-a com o que foi previsto. Segundo Moura (2005), com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a previsão das receitas públicas ganha importância, constituindo-se no ponto de partida do planejamento público. A despesa deveria ser executada apenas dentro da capacidade das fontes de financiamento do Estado no curto, médio e longo prazo.

O Balanço Orçamentário é o documento criado para esse controle (GIACOMETTI, CAVALCANTE e VENTURA, 2000), dando informações sobre as receitas e despesas previstas no processo de planejamento orçamentário e as receitas e despesas executadas no processo de execução orçamentária. No entanto, é preciso investigar se essa informação é compreendida pelos cidadãos, a fim de que possam exercer seu papel no controle social.

2.3. Comunicação da Informação Contábil Aos Usuários

No início da década de 70, Smith e Smith (1971) alertavam para o fato de que a informação financeira, para ser útil, deveria cumprir adequadamente sua função de comunicação. Por outro lado, afirmavam que, à época, os profissionais da área ainda ignoravam a relevância da teoria da comunicação, mas que, afortunadamente, na década de 60 começou-se a devotar atenção ao relacionamento da teoria da comunicação com a contabilidade e seus relatórios. No Brasil, Pinheiro (1997) é um dos autores que defende essa mesma idéia.

Dias Filho (2000) comenta que a maioria dos autores está alinhada quanto à necessidade das informações contábeis serem compreensíveis pelos seus usuários. Para permitir uma compreensão satisfatória de todos os elementos contábeis que possam influenciar as decisões, a evidenciação precisa ser “justa, adequada e plena”. Afirmar também que existe correlação entre tipo de linguagem utilizada nas demonstrações contábeis e a percepção do seu conteúdo pelos usuários. O autor conclui que o usuário médio das informações contábeis não consegue compreender perfeitamente o significado de muitos termos utilizados pela Contabilidade.

Segundo Nakagawa e Dias Filho (2001), diversos autores concordam que a contabilidade pode melhorar a qualidade de suas informações se considerar os conceitos advindos da Teoria da Comunicação, pois essa oferece aparato para avaliar até que ponto o usuário compreende a informação que lhe é comunicada.

Essa discussão ganha ainda mais sentido quando se trata da contabilidade governamental, considerando a sua contribuição como elemento comunicador entre as entidades governamentais e o cidadão, o qual deve também exercer sua cidadania através do controle social, avaliando a qualidade das decisões adotadas pela gestão. Na visão de Barbosa (2007), para que a avaliação supracitada seja possível, é necessário recorrer a um instrumento capaz de confrontar resultados da ação governamental com expectativas de resultados. Se as expectativas não se concretizam, a gestão é avaliada negativamente, sendo necessário identificar os desvios ocorridos, quanto à previsão e execução, e suas respectivas causas, com o fim de se adotarem medidas corretivas.

Moraes, Löbler e Bobsin (2006) realizaram estudo para verificar o grau de satisfação do usuário final dos Sistemas de Informação das secretarias de finanças de três municípios brasileiros e concluíram que o simples fato de haver informatização não garante a satisfação das necessidades dos usuários da informação gerada, especialmente se os sistemas não forem integrados. Nesse contexto, pode-se observar que o processo de tomada de decisão pode ser inviabilizado por falhas no processo de comunicação dessa informação, donde se ressalta a importância da clareza em sua evidenciação.

2.4. Compreensibilidade da Contabilidade Governamental

O baixo grau de compreensibilidade das informações produzidas pela contabilidade governamental já vem sendo objeto de estudo por muitos pesquisadores. Stowers e White (1999) observaram, em pesquisa de campo junto a profissionais de escritórios de contabilidade pública, que os mesmos não haviam desenvolvido, em sua formação contábil, as habilidades de comunicação efetivas das informações que produziam, recomendando que as instituições de ensino deveriam desenvolver programas que incluíssem tópicos de comunicação para preparar os contadores para os desafios da profissão.

Ilufi (2000) aplicou questionários via correio eletrônico aos docentes e responsáveis pela coordenação de cursos de Ciências Contábeis de 08 (oito) universidades chilenas, com o

objetivo de determinar o grau de incorporação da Teoria da Comunicação e da Teoria da Semiótica à formação universitária do contador no Chile. Concluiu que as universidades chilenas incorporaram fortemente a teoria da comunicação aplicada ao processo contábil, no entanto, não ocorre o mesmo com a teoria da semiótica.

Nakagawa e Dias Filho (2000), ao estudarem problemas semânticos no processo de comunicação contábil, concluem que para corrigir problemas relacionados com a compreensibilidade das informações contábeis, devem ser realizadas pesquisas periódicas que levantem as características médias de estratos de usuários. Devem identificar eventuais dificuldades e elementos significativos no uso da terminologia contábil, verificando inicialmente se tais usuários atribuem às informações o mesmo significado que os contadores pretendem transmitir.

Benevides (2000) questiona o significado do déficit de previsão da receita, evidenciado no Balanço Orçamentário de entidades governamentais, estabelecendo uma relação da sua utilidade com sua clareza. Afirma ser confuso para o usuário um demonstrativo que apresenta ao mesmo tempo um déficit e um superávit, propondo outro método de apresentação das informações relativas ao processo orçamentário governamental.

Pesquisa realizada por Kinnersley e Fleischman (2001) expôs alunos universitários a relatórios contábeis resumidos, de entidades governamentais e privadas. O objetivo era verificar o grau de legibilidade e conseqüente compreensibilidade. Concluíram que a principal causa da dificuldade de leitura é a complexidade das palavras.

Ratificando essa conclusão, Silva (2001) afirma que a complexidade e a linguagem codificada, relacionadas ao orçamento público no Brasil, implicam em restrições que impedem a participação ativa e qualificada de quase a totalidade dos cidadãos e dos movimentos sociais organizados.

Mawad (2001) estudou a relação entre sistema de informação e cidadania e concluiu que a compreensibilidade da informação contábil governamental pelo cidadão é um desafio. Afirma que, para se tornar inteligível ao maior número de usuários possível, o sistema contábil de administração financeira poderia ser ampliado para incluir informações gerenciais voltadas ao usuário-cidadão, variando sua forma de apresentação.

Em sua tese de doutorado, Hall Jr. (2001) investigou como os relatórios contábeis governamentais eram distribuídos e compreendidos pelos cidadãos americanos. Em pesquisa de campo, ele entrevistou mais de 500 cidadãos e concluiu que possuíam conhecimento limitado quanto à própria existência de tais documentos e habilidades limitadas, também, para compreendê-los na forma como eram apresentados.

Athayde (2002) realizou estudo junto a 27 usuários da informação contábil do município de Luziânia (GO), para avaliar a percepção, por parte dos mesmos, da eficácia dos gastos públicos nas informações contábeis divulgadas. Ele identificou deficiências na forma de comunicação contábil utilizada, considerando que um número significativo de respondentes não soube informar o total de recursos aplicados em projetos e programas. Já com relação à linguagem da contabilidade pública, seu estudo revelou que mais de 80% dos participantes da pesquisa desconhecem o significado de alguns termos.

Shirota (2003) entrevistou cem funcionários públicos da área de finanças, do Estado do Texas, a fim de observar suas atitudes e percepções quanto ao “Statement 34”, editado pelo Governmental Accounting Standards Board – GASB, para melhorar a compreensibilidade das informações contábeis das entidades públicas. Na percepção dos entrevistados, a norma de fato contribuiu para que mais informações relevantes fossem divulgadas, porém a pretensão de tornar os demonstrativos mais compreensíveis não foi alcançada. Além disso, os custos de implementação dos novos demonstrativos superavam os benefícios obtidos.

Montondon e Marsh (2005a) realizaram estudo sobre essa mesma norma do GASB e concluíram que pela primeira vez os cidadãos são considerados como usuários da contabilidade governamental, fato que representa um desafio para os profissionais de contabilidade e finanças governamentais, os quais precisam aprender a se comunicar com esse novo grupo de usuários da informação. Entretanto, as mesmas autoras, no mesmo ano, realizaram outra pesquisa (Montondon e Marsh, 2005b) onde expuseram funcionários públicos da área de finanças aos relatórios financeiros anuais populares, criados a partir do “Statement 34” e que deveriam atender ao cidadão médio sem conhecimento aprofundado em contabilidade governamental. Concluíram que não havia grande diferença dos relatórios populares em relação a outros relatórios ditos mais técnicos quanto à: legibilidade; estrutura de sentenças muito extensas e frequentemente na voz passiva; e vocabulário.

Em outra pesquisa, Ewer (2007) constata que a compreensibilidade das informações contábeis, tanto da área privada como da área governamental, é uma preocupação dos organismos reguladores dos Estados Unidos. Para Barbosa (2007), em estudo realizado em centro hospitalar de Vila Nova de Gaia, em Portugal, a compreensibilidade quanto à informação contábil só pode existir quando o usuário é capaz de entender o seu significado e depende tanto da capacidade desse usuário, quanto da forma como a informação lhe é apresentada.

Platt Neto et al. (2005) realizaram pesquisa qualitativa sobre os princípios da publicidade e transparência e concluíram que a transparência pressupõe três elementos ou dimensões: publicidade, compreensibilidade e utilidade para decisões. Quanto à compreensibilidade das informações, concluíram que o responsável primário é a entidade que as divulgam, mas que os usuários devem dispor de conhecimentos mínimos e disposição para estudar as informações com diligência.

Oliveira (2005) aplicou um questionário junto a professores de administração, direito, economia, e contabilidade, da Universidade Estadual de Feira de Santana, para testar a compreensibilidade da terminologia contábil de algumas DCG e verificou que os professores de contabilidade revelaram maior grau de compreensibilidade que os demais.

3. METODOLOGIA

Para testar se os cidadãos, principais destinatários da informação apresentada, compreendem as informações do Balanço Orçamentário, as relações existentes entre as receitas e despesas autorizadas com as receitas e despesas executadas, utilizou-se um questionário, acompanhado do Balanço Orçamentário de uma unidade federativa brasileira (estado).

Os questionários foram aplicados a cidadãos residentes na Região Metropolitana do Recife. Considerando o baixo nível educacional da população brasileira, optou-se por selecionar uma amostra de cidadãos com melhor nível educacional que, além de estarem mais capacitados a entender a informação, também poderiam estar mais interessados em acompanhar a situação das contas públicas.

Assim, selecionou-se uma amostra de 58 cidadãos, que incluiu: alunos dos últimos períodos dos cursos de graduação de Administração e Ciências Contábeis de uma Universidade Federal (Universidade Federal de Pernambuco - UFPE); alunos de pós-graduação do programa de Ciências Contábeis da UFPE; professores doutores, que atuam nos cursos relacionados às Ciências Sociais Aplicadas da UFPE; membros de organizações da sociedade civil organizada, pernambucana, e representantes do Poder Legislativo do Estado de Pernambuco e de municípios da Região Metropolitana do Recife. Trata-se, portanto, de uma amostra não representativa da população, obtida por conveniência, ou seja, pela facilidade de acesso aos respondentes. Além disso, de forma intencional, a amostra não representa o

cidadão comum, mas sim um extrato dos cidadãos mais esclarecidos e com maior grau de escolaridade.

Alguns conceitos foram operacionalizados através de questões em que o respondente era solicitado a fazer sua auto-avaliação. É o caso do grau de conhecimento em contabilidade governamental, importância atribuída às DCG, entendimento das DCG, e avaliação da linguagem das DCG.

Para operacionalizar o teste das hipóteses propostas, o Balanço Orçamentário estadual foi apresentado aos participantes da pesquisa, seguido de algumas perguntas sobre a demonstração e sobre o significado de alguns números da mesma. Para facilitar a obtenção de respostas, foi oferecida aos respondentes uma escala de 1 a 5 (indo de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”) ao invés de uma resposta dicotômica (certo ou errado). Embora as respostas deixadas em branco possam ser um indício de que o respondente não sabe responder, elas foram desconsideradas da análise. Todas as afirmações apresentadas aos respondentes estavam erradas. Tendo em vista que as respostas eram dadas numa escala de 1 a 5, considerou-se que a opção correta (“discordo totalmente”) estaria representada pelas primeiras duas opções (valores 1 e 2). Utilizou-se o teste “t” para avaliar a diferença da média das respostas em relação ao maior valor das opções corretas: 2. A média.

Uma vez obtidos os constructos passíveis de análise, as respostas foram submetidas a testes estatísticos, para testar as hipóteses propostas. Quatro testes foram aplicados: alfa de Crombach, teste Qui-quadrado de Pearson, teste de Fisher e teste de diferença de média.

O teste Alfa de Crombach foi utilizado para avaliar a consistência interna de algumas das escalas utilizadas. Ele permite avaliar se as questões do questionário foram compreendidas e se os dados são minimamente confiáveis. Valores maiores ou iguais a 0,55 indicam uma boa consistência interna.

Para avaliar se a compreensibilidade do conteúdo das DCG é afetada pelo grau de conhecimento de contabilidade governamental, recorreu-se à análise de contingência. A análise de contingência consiste no estudo da associação entre duas ou mais variáveis, por meio da observação dos dados dispostos em uma tabela de dupla entrada, ou tabela de contingência. A tabela de contingência apresenta as frequências observadas de duas ou mais variáveis, com as linhas correspondentes a um critério, e as colunas correspondentes a outro critério. Sua análise, em geral, resume-se à aplicação do teste não-paramétrico Qui-quadrado de Pearson e o teste de Fisher. Ambos têm como propósito testar se duas variáveis categorizadas são independentes.

Para testar a hipótese sobre compreensibilidade do balanço orçamentário, utilizou-se o teste “t” de diferença de média. Maiores detalhes sobre a aplicação desse teste são apresentados na aplicação do teste.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos dados é apresentada em duas sub-seções. A primeira apresenta a análise descritiva dos respondentes e das respostas às questões formuladas a eles. A segunda apresenta o teste da hipótese formulada no estudo.

4.1. Análise Descritiva Geral

Nesta seção apresentam-se alguns resultados da análise descritiva quanto às características dos respondentes. Quanto ao sexo dos respondentes, a amostra apresenta um certo equilíbrio, conforme Tabela 1 a seguir:

Tabela 1 – Respondentes por gênero

	Masculino	Feminino	Total
Frequência	28	30	58
%	48,3%	51,7%	100%

Quanto ao nível de escolaridade (Tabela 2), a pesquisa teve foco em respondentes com melhor nível educacional. Na amostra, quase 90% dos respondentes estão cursando ou já concluíram o curso superior. Mais da metade (56,9%) dos respondentes concluiu o curso superior, sendo 20,7% graduados e 36,2% pós-graduados. Dezenove respondentes (32,8%) estão cursando o ensino superior, sendo que destes, nove são alunos do curso de ciências contábeis.

Tabela 2 – Nível de Escolaridade dos Respondentes

Nível de Escolaridade	Frequência	Percentual	Percentual acumulado
Até o 3º ano do ensino médio	5	8,6	8,6
Nível Técnico	1	1,7	10,3
Cursando o Ensino Superior	19	32,8	77,6
Superior completo	12	20,7	79,3
Pós-Graduado	21	36,2	100,0
Total	58	100,0	

Quanto ao grau de instrução em contabilidade especificamente (Tabela 3), observa-se que apenas 8,6% dos respondentes não tiveram nenhuma instrução em contabilidade e 19% leram um pouco. Dos nove respondentes que são alunos de graduação em contabilidade, 8 estão cursando os três últimos semestres e um está no segundo semestre.

Tabela 3 – Grau de instrução em contabilidade dos Respondentes

Grau de Instrução em Contabilidade	Frequência	Percentual	Percentual acumulado
Nenhum	5	8,6	8,6
Leu um pouco	11	19,0	19,0
Estudou algumas disciplinas	13	22,4	22,4
É aluno de Curso Superior de Contabilidade	9	15,5	15,5
Fez o curso técnico em contabilidade	6	10,3	10,3
É graduado em contabilidade	3	5,2	5,2
É pós-graduado em contabilidade	9	15,5	15,5
É profissional da área	2	3,4	3,4
Total	58	100,0	100,0

Os respondentes foram solicitados a classificar o seu conhecimento em contabilidade governamental, numa escala com 5 alternativas (“nenhum”; “pouco”; “razoável”; “suficiente para ler”; e “bom conhecimento”). A pesquisa revela que 60% deles consideram-se com baixo grau de conhecimento em contabilidade governamental (nenhum ou pouco conhecimento), conforme Tabela 4 a seguir:

Tabela 4 – Respondentes quanto ao conhecimento em contabilidade governamental que se atribuem

Conhecimento de Contabilidade Governamental		Frequência	Percentual	Percentual acumulado
Baixo	Nenhum	5	8,6	8,6
	Pouco	30	51,7	60,3
Médio ou alto	Razoável	14	24,1	84,5
	Suficiente para ler	6	10,3	94,8
	Bom conhecimento	3	5,2	100,0
	Total	58	100,0	

Comparando-se o grau de instrução em contabilidade, com o conhecimento em contabilidade governamental dos respondentes, verifica-se convergência apenas nas respostas entre os que têm baixo grau de instrução em contabilidade. Talvez indicando que contabilidade governamental é uma área de conhecimento bem específica, mesmo para quem tem instrução em contabilidade, verifica-se que, mesmo entre os que têm maior grau de instrução em contabilidade (curso técnico, graduados e pós-graduados), uma proporção significativa dos respondentes assinalou ter baixo conhecimento em contabilidade governamental (vide Tabela 5).

Tabela 5 – Comparação entre Grau de Instrução em Contabilidade e Conhecimento de Contabilidade Governamental

		Conhecimento de Contabilidade Governamental		Total
		Baixo	Médio ou alto	
Grau de Instrução em Contabilidade	Nenhum	5	-	5
	Li um pouco	9	2	11
	Algumas Disciplinas	8	5	13
	Aluno do Curso Superior de Contabilidade	5	4	9
	Curso Técnico em Contabilidade	2	4	6
	Graduado em Contabilidade	2	1	3
	Pós-Graduado em Contabilidade	4	5	9
	Profissional da área	-	2	2
Total		35	23	58

4.2. Relação Entre Conhecimento E Opinião

O grau de compreensibilidade das DCG foi medido pela resposta dada a uma pergunta sobre o entendimento dos respondentes, quanto ao que é apresentado nas DCG. Os respondentes também avaliaram a dificuldade da linguagem utilizada no Balanço Orçamentário e a importância atribuída ao acompanhamento do orçamento. Em todas as questões, os respondentes foram solicitados a dar sua opinião, indicando numa escala de 1 a 5 o grau de concordância com as afirmações apresentadas (indo de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”). O resultado é apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à compreensão e importância das Demonstrações Contábeis Governamentais

O que se está avaliando	Pergunta formulada Na sua opinião...	discordo totalmente			concordo totalmente	
		1	2	3	4	5
Compreensibilidade das DCG	Eu entendo o que é apresentado nas demonstrações contábeis governamentais.	19,3	29,8	29,8	21,1	0
Percepção sobre o grau de dificuldade da linguagem utilizada	O Balanço Orçamentário usa uma linguagem difícil de entender.	8,6	17,2	22,4	22,4	29,3
Importância atribuída ao acompanhamento orçamentário	É muito importante saber se o governo gasta conforme a Lei que autoriza os gastos.	1,7	8,6	6,9	19	63,8
	É muito importante conhecer o resultado orçamentário do governo.	0	3,4	6,9	22,4	67,2

Estatística de confiabilidade entre a questão sobre compreensibilidade das Demonstrações Contábeis Governamentais (DCG) e a questão sobre percepção do grau de dificuldade da linguagem utilizada: Alfa de Cronbach (α) = -0,200

Estatística de confiabilidade das duas questões sobre importância atribuída ao acompanhamento orçamentário: Alfa de Cronbach (α) = 0,767

Para avaliar a consistência interna das escalas utilizadas, utilizou-se o teste Alfa de Cronbach (ver rodapé da Tabela 6). O teste foi aplicado inicialmente às respostas dadas às

questões que avaliaram o grau de compreensibilidade das DCG e a percepção sobre o grau de dificuldade da linguagem utilizada pelo Balanço Orçamentário. O baixo valor da estatística Alfa de Cronbach (-20%) indica que há pouca consistência entre esses dois constructos, ou seja, eles medem coisas diferentes. E isso faz sentido. Afinal, uma pessoa pode entender as DCG e mesmo assim achar a linguagem do Balanço Orçamentário difícil. Portanto, essas duas questões medem constructos diferentes: um mede compreensibilidade e o outro mede a percepção sobre o grau de dificuldade da linguagem utilizada.

Na seqüência aplicou-se o teste Alfa de Cronbach às respostas dadas às questões definidas para medir a importância atribuída ao acompanhamento orçamentário (importância atribuída em saber se o governo gasta conforme a lei que autoriza os gastos e conhecer o resultado orçamentário do governo). Nesse caso, pode-se afirmar que as duas questões medem o mesmo constructo, pois o grau de confiabilidade das respostas é estatisticamente significativa (76,7%).

Para avaliar se a compreensibilidade do conteúdo das DCG é afetada pelo grau de conhecimento de contabilidade governamental, utilizou-se o teste Qui-Quadrado de Pearson e o teste Exato de Fisher. A variável referente à compreensibilidade foi reduzida a duas dimensões: não entende (valores 1 e 2 da escala Likert utilizada, de 1 a 5) e entende (valores 3, 4 e 5). Os dois testes, indicaram que a relação entre as duas variáveis é estatisticamente significativa a um nível inferior a 1%, ou seja, quanto maior o conhecimento sobre contabilidade governamental, maior é o entendimento das respectivas demonstrações (ver Tabela 7).

Tabela 7 – Comparação entre compreensibilidade das DCG e o Grau de Conhecimento de Contabilidade Governamental

		Conhecimento de Contabilidade Governamental		Total
		Baixo	Médio ou alto	
Compreensibilidade de DCG	Não entende	23	5	28
	Entende	12	17	29
Total		35	22	57

Qui-quadrado de Pearson = 9,988 ($\alpha = 0,002$, bi-caudal).

Teste exato de Fisher $\alpha = 0,002$ (monocaudal).

Com relação à percepção sobre o grau de dificuldade da linguagem utilizada no Balanço Orçamentário, 30 dos 58 respondentes (52%) consideram-na difícil. A opinião dos respondentes quanto à linguagem utilizada pelo Balanço Orçamentário foi contrastada com o conhecimento de contabilidade governamental. A aplicação do teste Qui-Quadrado revelou que não há relação estatisticamente significativa entre conhecimento de Contabilidade Governamental e percepção quanto à dificuldade da linguagem do Balanço Orçamentário (ver Tabela 8). Isso indica que a linguagem utilizada no Balanço Orçamentário é considerada difícil para a maioria dos cidadãos, independente do grau de conhecimento de contabilidade governamental (mesmo os que conhecem o assunto, consideram a linguagem difícil). Dezesete dos 35 respondentes com baixo conhecimento concordam que ela é difícil (49%).

Mais da metade (56,5%) dos que se consideram com médio ou alto conhecimento de contabilidade governamental, consideram a linguagem do Balanço Orçamentário difícil.

Tabela 8 – Comparação entre o conhecimento em contabilidade governamental e percepção sobre a dificuldade da linguagem do Balanço Orçamentário

		Conhecimento de CG		Total
		Baixo	Médio ou alto	
Linguagem do Balanço Orçamentário	Não acham difícil	11	4	15
	Opinião Intermediária	7	6	13
	Acham difícil	17	13	30
Total		35	23	58

Qui-quadrado de Pearson 1,457 ($\alpha = 0,483$, bi-caudal).

A maioria dos respondentes (83%) considera importante saber se o governo gasta conforme a Lei que autoriza os gastos e não há diferença estatisticamente significativa entre essa variável e o conhecimento em contabilidade governamental (Ver Tabela 9).

Tabela 9 – Comparação entre conhecimento em contabilidade governamental e importância de saber se o gasto se deu conforme Lei

		Conhecimento de CG		Total
		Baixo	Médio ou alto	
Importância atribuída em saber se o governo gasta conforme a Lei que autoriza os gastos	Discordo	5	5	10
	Concordo	30	18	48
Total		35	23	58

Qui-quadrado de Pearson = 0,540 ($\alpha = 0,462$, bi-caudal).
 Teste exato de Fisher $\alpha = 0,348$ (monocaudal).

Independentemente do grau de conhecimento em contabilidade governamental, a maioria dos respondentes (52 de 58, 89,6%) considera importante conhecer o resultado orçamentário do governo (ver Tabela 10).

Tabela 10 – Comparação entre conhecimento em contabilidade governamental e a importância dada a conhecer resultado orçamentário

Conhecimento versus importância de conhecer o resultado orçamentário		Conhecimento de CG		Total
		Baixo	Médio ou alto	
Importante saber resultado	Discordo	4	2	6
	Concordo	31	21	52
Total		35	23	58

Qui-quadrado de Pearson = 0,112 ($\alpha = 0,738$, bi-caudal).
 Teste exato de Fisher $\alpha = 0,552$ (monocaudal).

4.3. Relação entre Conhecimento e Compreensão

A hipótese que se pretende testar neste estudo, para fins de operacionalização do teste estatístico, foi desdobrada em duas hipóteses, apresentadas a seguir, em sua forma nula (H0):

H0-a) O Balanço Orçamentário de uma entidade pública é compreensível para a maioria dos cidadãos.

H0-b) O grau de compreensibilidade do Balanço Orçamentário independe do nível de conhecimento de contabilidade governamental do cidadão.

Para operacionalizar o teste dessas hipóteses propostas, o Balanço Orçamentário estadual foi apresentado aos participantes da pesquisa, seguido de algumas perguntas sobre a demonstração e sobre o significado de alguns números da mesma. Para facilitar a obtenção de respostas, foi oferecida aos respondentes uma escala de 1 a 5 (indo de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”) ao invés de uma resposta dicotômica (certo ou errado). Embora as respostas deixadas em branco possam ser um indício de que o respondente não sabe responder, elas foram desconsideradas da análise. Todas as afirmações apresentadas aos respondentes estavam erradas. Tendo em vista que as respostas eram dadas numa escala de 1 a 5, considerou-se que a opção correta (“discordo totalmente”) estaria representada pelas primeiras duas opções (valores 1 e 2). Utilizou-se o teste “t” para avaliar a diferença da média das respostas em relação ao maior valor da opção “discordo totalmente” (valor 2).

O teste de H0-a (compreensibilidade do balanço orçamentário pelos cidadãos) utiliza as respostas de quatro questões, como “proxies” da compreensibilidade do Balanço Orçamentário: duas questões relacionadas à compreensão do significado da previsão orçamentárias e duas questões relacionadas à execução orçamentária. A Tabela 11 apresenta o resumo das respostas.

Tabela 11 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto ao entendimento de informações descritas em Balanço Orçamentário

O que se está avaliando	Afirmação apresentada	Situação da Afirmação	discordo <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> concordo <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>			N	Média	Desvio Padrão	Teste de Diferença de Média "t"
			totalmente totalmente						
			1 ou 2	3	4 ou 5				
% ¹			% ¹			% ¹			
Previsão orçamentária	Percebe-se que houve superestimação das receitas.	ERRADA	50,0	25,9	13,8	52	2,33	1,382	1,71*
	Percebe-se que o Governo gastou mais do que arrecadou.	ERRADA	43,1	22,4	25,9	53	2,72	1,498	3,48**
Execução orçamentária	O déficit de R\$ 1.765.295.392,99, na coluna da Previsão da Receita, indica erro de previsão na receita.	ERRADA	36,2	22,4	36,2	55	3,04	1,414	5,44**
	O superávit de R\$ 181.719.308,91, na coluna da Execução da Despesa, indica que o governo aplicou eficientemente os recursos públicos.	ERRADA	36,2	37,9	18,9	54	2,70	1,192	4,34**

¹ Percentual sobre o total de respostas válidas

* Significativo ao nível de 10%

** Significativo ao nível de 1%

Como se pode ver, na Tabela 11, três das quatro questões apresentadas tiveram sua hipótese nula (de igualdade de média) rejeitadas ao nível de 1%, indicando que os respondentes não compreendem as informações apresentadas no Balanço Orçamentário. Com relação a uma das questões, relacionada à superestimação das receitas, metade dos respondentes acertou a resposta. Esse foi o único item em que a hipótese nula teria sido aceita num nível de significância menor do que 10%. Assim, os resultados permitem rejeitar Ho-a, ou seja, os testes não permitem afirmar que o Balanço Orçamentário de uma entidade pública é compreensível para a maioria dos cidadãos.

Para testar Ho-b (relação entre o grau de compreensibilidade do balanço orçamentário e o nível de conhecimento de contabilidade governamental do cidadão), as respostas foram transformadas em variáveis dicotômicas, sendo as alternativas 1 e 2 representativas da avaliação correta e as alternativas 3, 4 e 5 representativas da avaliação errada. A tabela 12 apresenta os resultados da avaliação da hipótese H0-b.

Tabela 12 – Comparação entre conhecimento em contabilidade governamental (CG) e Avaliação correta

		Conhecimento de CG		n	Teste exato de Fisher (monocaudal)
		Baixo	Médio ou alto		
Avalia corretamente a superestimação da receita	Certa	16	13	52	$\alpha = 0,449$
	Errada	14	8		
Avalia corretamente se o Governo gastou mais do que arrecadou.	Certa	13	12	53	$\alpha = 0,265$
	Errada	18	10		
Avalia corretamente o Déficit	Certa	12	9	55	$\alpha = 0,561$
	Errada	20	14		
Avalia corretamente o superávit	Certa	12	9	54	$\alpha = 0,598$
	Errada	19	14		

Como se pode ver na Tabela 12, o conhecimento de contabilidade governamental (CG) não aumenta (de forma estatisticamente significativa) o grau de compreensibilidade do Balanço Orçamentário de uma entidade pública. Veja-se que, quanto à avaliação correta da superestimação da receita, 59% dos respondentes com conhecimento médio ou alto de contabilidade governamental responderam corretamente, contra 53% dos respondentes com baixo conhecimento nessa área. Apesar de superior, essa diferença não é estatisticamente significativa. No caso da avaliação da previsão orçamentária do gasto (se o governo gastou mais do que arrecadou), esses percentuais são 55% e 42%, respectivamente. A avaliação do déficit e do superávit é a que registra a maior semelhança no percentual de respostas certas entre os com conhecimento superior de CG e os com baixo conhecimento (39,1% contra 37,5%, na avaliação do déficit e 39,1% e 38,7%). Dessa forma, também não é possível rejeitar a hipótese nula H0-b, com base nas respostas obtidas.

A não rejeição de H0-a e H0-b permite afirmar que a compreensão do cidadão, quanto às informações sobre previsão e execução orçamentária, é baixa e não é determinada pelo nível de conhecimento de contabilidade governamental que os cidadãos se atribuem.

5. CONCLUSÃO

Este estudo teve por objetivo avaliar o grau de compreensibilidade das demonstrações governamentais de um modo geral e mais especificamente do Balanço Orçamentário, além de verificar se o grau de compreensibilidade desse demonstrativo é determinado pelo grau de conhecimento em contabilidade governamental dos cidadãos. Os resultados permitem afirmar que, a maioria dos cidadãos, independentemente do grau de conhecimento sobre contabilidade governamental, consideram a linguagem utilizada pelo Balanço Orçamentário difícil. Apesar disso, a grande maioria dos cidadãos considera importante saber como o governo gasta (se gasta conforme a Lei autorizativa) e conhecer o resultado orçamentário do governo.

A pesquisa também revela que a maioria dos cidadãos não compreende as informações do balanço orçamentário e o grau de compreensibilidade não está relacionado ao grau de conhecimento sobre contabilidade governamental. Considerando-se que a pesquisa envolveu, deliberadamente, apenas cidadãos com um nível de educação acima da média, esse resultado é ainda mais relevante.

Os resultados apresentam indicativos que apontam para a dificuldade do cidadão compreender as informações do Balanço Orçamentário em particular e podem ser tomados como indícios do baixo grau de compreensibilidade dos relatórios gerados pela contabilidade

governamental em geral, mesmo entre os cidadãos com melhor nível educacional. A maioria não consegue relacionar o orçamento autorizado pelo Legislativo com o orçamento efetivamente executado pelo Executivo.

A limitação da presente pesquisa consiste na intencionalidade e no tamanho da amostra, que impedem generalizações. No entanto, o cuidado na seleção de uma amostra de cidadãos mais esclarecidos e com maior grau de escolaridade e o tamanho da amostra ser superior a 30 dão robustez suficiente para que os resultados sejam considerados um forte indício do baixo grau de compreensibilidade das demonstrações geradas pela contabilidade governamental e sirvam de estímulo ao aporte de recursos para pesquisas mais aprofundadas sobre o assunto.

REFERÊNCIAS

- ATHAYDE, T.R. A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia/GO. Dissertação de Mestrado do 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. Brasília, 2002.
- 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. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração da Universidade do Minho. Set. 2007.
- BENEVIDES, T.E.A. Nova metodologia de elaboração do balanço orçamentário: uma contribuição do processo de comunicação da contabilidade governamental. XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2000.
- BRASIL, Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Lei Complementar n.101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. [on-line]. Disponível: <http://www.senado.gov.br> [consultado em 4 jan.2008]
- BUCHANAN. James M. Clarifying confusion about the balanced budget amendment. National Tax Journal, vol. 48, nº. 3, september, 1995, pp. 347-55.
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. A participação do cidadão no controle das ações do governo. Brasília: CGU, 2007.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. Cartilha de fiscalização financeira e controle. Um manual de exercício da cidadania. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2005.
- CULAU, A. A. e FORTIS, M. F. A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: XI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 2006, Guatemala.
- DIAS FILHO, José Maria. A Linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: uma Análise de sua Compreensibilidade à Luz da Teoria da Comunicação. Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI, v.13, n. 24, p. 38 - 49, julho/dezembro 2000.
- EWER, S.R. Transparency and Understandability, But for Whom? The CPA Journal; Feb 2007; 77, 2; ABI/INFORM Global pg. 16
- FASAB - Federal Accounting Standards Advisory Board. Statement of Federal Financial Accounting Concepts 4 - SFFAC 4. FASAB: Washington, DC, 2003.

- GIACOMETTI, Haroldo Clemente; CAVALCANTE, André Bezerra; VENTURA, Vânia Nelize. Orçamento Público: Instrumento de Políticas Fiscal e Econômica. Anais do EnANPAD 2000.
- HALL JR., D.R. An investigation of the availability, distribution and usability of the comprehensive annual financial reports of United States Cities. Tese de doutorado em filosofia. Flórida Atlantic University, 2001.
- ILUFI, Oscar Manuel Vergara. TEORIA DA COMUNICAÇÃO E TEORIA DA SEMIÓTICA: Sua incorporação ao processo de formação universitária do contador no Chile. CONFERÊNCIA ACADÊMICA PERMANENTE DE PESQUISA EM CONTABILIDADE. XI ASSEMBLÉIA ANUAL – TALCA, 2000.
- KINNERSLEY, R.; FLEISCHMAN G. The readability of government's letter of transmittal relative to public company management's discussion and analysis. J. of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 13(1), 1-22, Spring 2001.
- MAWAD, A.P. SISTEMA DE INFORMAÇÃO E CIDADANIA: UM DESAFIO NA GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS. Monografia concorrente ao VI Prêmio Tesouro Nacional – 2001. Brasília, 15 de outubro de 2001.
- MONTEIRO, Álvaro; LACERDA, Manoel Messias; LUZ, Reginaldo Sales. A transparência da gestão fiscal na administração pública sob a ótica da sociedade. Monografia de conclusão do curso de Especialização em Técnicas Fazendárias. Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia, 2004.
- MONTONDON, L.G.; MARSH, T.L. How Readable are Those Financial Reports? The Journal of Government Financial Management; Spring 2005 (a); 54, 1; ABI/INFORM Global, pg. 52
- MONTONDON, L.G.; MARSH, T.L. A COMPARISON OF THE READABILITY OF GOVERNMENTAL ANNUAL FINANCIAL REPORTS POPULAR REPORTS AND MANAGEMENT DISCUSSION AND ANALYSIS. Journal of Accounting and Finance Research Vol. 13, No. 3 August 2005 (b) pp.: 153 – 161
- MORAES, G.M.; LÖBLER, M.L.; BOBSIN, D. Percepção dos usuários quanto ao desempenho de Sistemas de Informação em Secretarias de Finanças de três grandes municípios do Rio Grande do Sul. REVISTA ELETRÔNICA SISTEMAS & GESTÃO, v. 1, n. 2, p. 156-173, maio a agosto de 2006
- MOURA, R.M. Métodos de investigação, acompanhamento e previsão da receita pública: o caso da receita do departamento estadual de trânsito de mato grosso – DETRAN/MT. Monografia de Pós-graduação “Lato Sensu” em Gestão Pública. Universidade Federal do Mato Grosso. CUIABÁ, 2005
- NAKAGAWA, M.; DIAS FILHO, J.M. ANÁLISE DO PROCESSO DA COMUNICAÇÃO CONTÁBIL: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA A SOLUÇÃO DE PROBLEMAS SEMÂNTICOS. XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki; DIAS FILHO, J.M. A Contabilidade e a Ordem Social: Uma Abordagem das Teorias Semióticas e da Comunicação Orçamento e orçamento participativo. In: Seminário USP de Contabilidade, 1, 2001, São Paulo. Anais... São Paulo: FIPECAFI/FEA/USP, 2001.1 CD-ROM.
- NUNES, Ricardo da Costa; NUNES, Selene P. Peres. Crise fiscal e medidas de ajuste. Laboratório de Economia, n. 13. Universidade de Brasília: Brasília, 1997. Disponível em <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/218243/Nunes%20e%20Nunes.pdf> Consultado em 05 jan 2008.
- OECD. Best Practices for Budget Transparency, Organization for Economic Cooperation and Development, May 2001. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>. Acessado em dez 2007.

OLIVEIRA, A.M. Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação: uma abordagem sob o enfoque da teoria da comunicação. Anais... 5º Congresso USP, Controladoria e Contabilidade, 2005.

PAIVA, Paulo. Ética e Boa Governança. V Encontro Internacional de Fundações e o Terceiro Setor. Set de 2003. Documento da Biblioteca Digital de la Iniciativa Interamericana de Capital Social, Etica y Desarrollo - <http://www.iadb.org/etica/SP4321/DocHit.cfm?DocIndex=961>.

PINHEIRO, F.A. O postulado do usuário: incentivo ao desenvolvimento da teoria da contabilidade e do contabilista. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v. 9, n.16, p. 59-65, julho/dezembro 1997.

PLATT NETO, O.A.; CRUZ, F. DA; ENSSLIN, S.R.; ENSSLIN, L. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. 5º Congresso USP, Controladoria e Contabilidade, 2005.

SACRAMENTO, A.R.S.; PINHO, J.A.G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de salvador. Revista de Contabilidade da UFBA, Vol. 1, No 1 (2007)

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2000. 4ª edição.

SILVA, Mauro Santos. Orçamento público e controle: uma primeira leitura da experiência do Fórum Popular do Orçamento do Rio de Janeiro. VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 5-9- Nov. 2001

SHIROTA, K. Governmental Accounting Standards Board Statement 34: Perceptions of Texas Finance Officers. Dissertação de Mestrado de Administração Pública. Department of Political Science Texas State University. Fall, 2003.

SMITH, J.E.; SMITH, N.P. Readability: A Measure of the Performance of the Communication Function of Financial Reporting. The Accounting Review, Vol. 46, No. 3 (Jul., 1971), pp. 552-561

STOWERS, Robert H.; WHITE, G. Thomas. Connecting Accounting and Communication: A Survey of Public Accounting Firms. Business Communication Quarterly 1999. Downloaded from <http://bcq.sagepub.com> at CAPES on October 25, 2007.

VALENTE, A.P.M.A; DUMONT, L.M.M. Controle Público e Orçamento Federal: avaliando o papel do SIAFI. Informática Pública, vol. 5 (1): 49-64, 2003

VECCHIA, E. D.; MONTOYA, M.A. Orçamento e Planejamento Municipal: Um Estudo de Caso. Revista de Economia Política, vol. 22, nº 2 (86), abril-junho/2002

ANEXO I – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DO ESTADO DE PERNAMBUCO - 2006

Estado de Pernambuco Secretaria da Fazenda Diretoria de Controle do Tesouro Estadual Contadoria Geral do Estado				Balanço Orçamentário Consolidado (Anexo 12 da Lei 4320/64)			Exercício/2006 Q uadro 1 em Reais
TÍTULOS	RECEITA			TÍTULOS	DESPESA		
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA		FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receitas Correntes	9.466.077.400,00	11.305.085.327,79	1.839.007.927,79	Créditos Orçamentários e Suplementares	12.067.840.533,58	10.501.203.971,51	(1.566.636.562,07)
Receita Tributária	5.001.630.200,00	5.538.446.599,25	536.816.399,25				
Receita de Contribuições	1.383.490.000,00	1.752.979.872,68	369.489.872,68				
Receita Patrimonial	103.457.000,00	122.537.353,34	19.080.353,34	Créditos Especiais	36.506.056,08	12.191.056,11	(24.314.999,97)
Receita Agropecuária	1.110.000,00	791.966,83	(318.033,17)				
Receita Industrial	200.000,00	328.978,70	128.978,70				
Receita de Serviços	62.072.000,00	70.029.931,11	7.957.931,11	Créditos Extraordinários	38.201.803,33	6.215.034,12	(31.986.769,21)
Transferências Correntes	2.754.257.000,00	3.678.672.138,76	924.415.138,76				
Outras Receitas Correntes	159.861.200,00	141.298.487,12	(18.562.712,88)				
Receita de Capital	911.175.600,00	286.177.198,79	(624.998.401,21)				
Operações de Crédito	320.410.000,00	66.358.637,25	(254.051.362,75)				
Alienação de Bens	420.000,00	52.620.659,31	52.200.659,31				
Amortização Emprést/Financiamentos	1.390.000,00	378.855,79	(1.011.144,21)				
Transferências de Capital	537.147.000,00	116.200.702,41	(420.946.297,59)				
Outras Receitas de Capital	51.808.600,00	50.618.344,03	(1.190.255,97)				
Deduções para o FUNDEF	0,00	(889.933.155,93)	(889.933.155,93)				
Dedução da Receita Tributária	0,00	(541.194.910,38)	(541.194.910,38)				
Dedução das Transferências Correntes	0,00	(348.738.245,55)	(348.738.245,55)				
SO M A	10.377.253.000,00	10.701.329.370,65	324.076.370,65	SO M A	12.142.548.392,99	10.519.610.061,74	(1.622.938.331,25)
DÉFICIT	1.765.295.392,99	0,00	(1.765.295.392,99)	SUPERÁVIT	0,00	181.719.308,91	181.719.308,91
TOTAL	12.142.548.392,99	10.701.329.370,65	(1.441.219.022,34)	TO TAL	12.142.548.392,99	10.701.329.370,65	(1.441.219.022,34)
Recife, 31 de dezembro de 2006							
MARIVÂNIA MONTEIRO DA SILVA Contadora Geral do Estado - Reg.8975 - CRC - PE				ILKA MEDEIROS PAPARIELLO Diretora de Controle do Tesouro Estadual			