

Autor**ANDRÉ MACHADO DE OLIVEIRA**

Escola de Negócios do Estado da Bahia

RESUMO

A contabilidade tem sido reconhecida por alguns autores como um tipo de linguagem. Neste sentido, parte-se do princípio de que entre o processo de evidenciação contábil e o processo natural da linguagem existam características similares que interagem neste processo e são derivados da teoria da comunicação. O objetivo do presente trabalho consiste em avaliar o grau de compreensibilidade dos usuários externos face às terminologias contábeis utilizada pelos gestores públicos através das demonstrações contábeis que têm a sua publicação exigida pela Lei Nº 4.230/64. Para efeito deste trabalho define-se como usuários externos da informação contábil o corpo docente do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Feira de Santana. Para tanto, inicialmente foi feita uma consulta bibliográfica sobre a questão da abordagem agente/principal e accountability. Em seguida, pesquisou-se a Teoria da comunicação, enfatizando esta como a ciência que estuda a produção do sentido nas diversas linguagens que possibilitem a comunicação. Numa terceira etapa, efetuou-se um estudo, observando os aspectos da contabilidade pública. Posteriormente, aplicou-se um questionário que teve como objetivo avaliar o processo e apresentar os problemas de comunicação existente entre a contabilidade pública e seus usuários. Conclui-se ressaltando que a teoria da comunicação, tem uma contribuição a oferecer a ciência contábil como um todo, no que tange ao desenvolvimento dos sistemas de comunicações, e que os demonstrativos contábeis apresentados hoje à sociedade, utilizam terminologias incompreensíveis, de modo que os receptores não conseguem compreender e conseqüentemente decodificar as mensagens que lhe foram encaminhadas.

Palavras-Chaves: Contabilidade Pública, Teoria da Comunicação, Accountability.

Aspectos Introdutórios

As transformações ocorridas no cenário mundial, aliadas ao processo de redemocratização do país, iniciado na década de 80 e consolidado com a nova Constituição de 1988, redefiniu o papel do estado como principal promotor do desenvolvimento econômico e social. Neste momento, surge um novo desafio para administração pública brasileira, superar as velhas formas de gestão.

Concomitante a essas transformações políticas que redundaram no retorno ao regime democrático assiste-se ao ensaio de uma redefinição na gestão pública. Tais mudanças consistem na adequação do poder público a nova realidade política do país. Substitui-se a estrutura autoritarista por uma democrática, e esta, tem o cidadão como ator principal.

No Brasil, o processo de resgate da cidadania envolve a demanda crescente por participação e acesso a informação. Neste contexto, a sociedade passa a influenciar o estado, cobrando transparência e resultados na utilização dos recursos públicos. Em síntese, perde espaço o gestor público voltado unicamente para dentro do próprio governo, que utiliza métodos burocráticos de controle e desconsidera o cidadão, como agente de sua gestão.

A administração utiliza a contabilidade para se comunicar com a sociedade. No processo de comunicação e de divulgação das informações, cabe ao emissor (contabilidade pública), usar a mensagem (linguagem), o canal de comunicação (demonstrativos e/ou relatórios) adequado para a boa compreensão do receptor (usuários das informações).

A Teoria da Comunicação estuda os signos e como eles se relacionam com o meio externo. Tem diversas aplicações, uma das quais é servir como ferramenta para o estudo de processos comunicacionais. Neste sentido, abordar-se a teoria da comunicação nesta seção, com a finalidade de conhecê-la, ainda que, superficialmente para identificar sua importância para a Contabilidade.

Acredita-se que esta ciência tem uma contribuição a ofertar aos sistemas de comunicação implantados na contabilidade governamental, esta, tem que a difícil missão de fornecer informações aos diversos tipos de usuários, sobre os atos e fatos ocorridos nas instituições públicas brasileiras.

A contabilidade aplicada à administração pública é ramo das diversas especialidades da contabilidade geral que deve subordinar-se os princípios e doutrinas observados pelos demais ramos da contabilidade.

Atualmente, a contabilidade pública, apesar do desenvolvimento e aperfeiçoamento ocorrido nas últimas décadas, ainda apresenta sérios problemas no que tange a evidenciação de informações apresentadas nas suas respectivas demonstrações.

Neste sentido, o trabalho propõe investigar o nível de compreensibilidade das terminologias contábeis apresentada nas demonstrações contábeis adotada pela administração pública. Define-se como usuário da informação o corpo docente do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Feira de Santana.

A Abordagem agente/principal e as dificuldades do accountability.

Tem sido difundida a idéia de que o Estado pode e deve desempenhar um papel relevante na promoção do desenvolvimento econômico, no aumento da competitividade das forças produtivas nacionais e, conseqüentemente, na inserção destas no mercado internacional. Neste sentido, ainda permanece o questionamento de que medida o Estado deve interferir na sociedade, de maneira que não exceda os limites do ótimo.

Os teóricos reformuladores têm se utilizado da teoria da escolha racional e da abordagem agente/principal para equacionar tais questões de desenho institucional. Essa teoria sustenta que a organização da vida coletiva nas sociedades modernas orienta-se segundo dois princípios: o do Estado e do mercado.

De um lado argumentam os liberais que o mercado “[...] é o mecanismo de alocação de recursos ineficiente por excelência, onde a intervenção estatal, por não ter com o que contribuir, só pode prejudicar [...]”. (BENTO, 2003, p. 96). Resumidamente, a intervenção consiste em transferência artificial de renda que reduz os incentivos à competição e distorce a informação sobre oportunidades. Enfim, tudo isso seria correto, isto é, se não existissem monopólios naturais, se os retornos crescentes não conduzissem a monopolização, e se funcionassem sem externalidades, entre outras características.

Segundo este autor, o Estado por sua vez, pode intervir beneficentemente na regulação dos mercados, no entanto, não há garantias de que essa intervenção estará de fato comprometida com os interesses do bem-estar-coletivo, tomando-se em consideração que “políticas públicas são concebidas e implementadas por pessoas ou grupos situados em posição estratégica no governo, cada um com seus próprios interesses, utilizando a máquina administrativa em benefício próprio ou daqueles a quem servem”.

Por outro lado, há modalidades de intervenção estatal constitutiva do próprio mercado, por isso mesmo inevitáveis, tais como garantias legais da propriedade privada e das transações econômicas, da ordem pública, bem como, uma infra-estrutura mínima de bens e serviços públicos.

Diante dessas questões, a teoria da escolha racional parte do individualismo metodológico racional, ou seja, o indivíduo é a unidade básica da sociedade e é dele que necessariamente deve partir a análise sociológica. O fundamento da normatividade reside no comportamento dos indivíduos, o qual é sempre orientado a uma finalidade.

Essa perspectiva do indivíduo racional, “[...] este que age segundo um cálculo utilitário do seu próprio interesse diante de oportunidades e normas postas pelo ambiente e pelos diversos contextos sociais é utilizada tanto na concepção do comportamento dos agentes econômicos como dos atores políticos”. (BENTO, 2003, p. 97). Isto implica que a política e a economia não se baseiam em princípios distintos de racionalidade e de sociabilidade, pois seguem a mesma lógica, mesmo sentido.

Assim, para este autor a política é compreendida como mercado político, constituído de indivíduos dispostos a perseguir cada qual o seu próprio interesse, mediante ações racionais, em face de oportunidades e normas postas por esse mesmo mercado.

A abordagem do agente/principal recepciona a metodologia da teoria da escolha racional a fim de reformular a questão sobre o volume ótimo desejável de intervenção do Estado. Por um lado, constata-se que os mercados são sempre incompletos e imperfeitos, e que os agentes econômicos tem acesso a diferentes e nem sempre precisas informações. Por isso, percebe-se que a intervenção pode ser benéfica, atuando corretivamente, e potencializando as externalidades positivas.

Se o estatuto da atividade política é idêntico ao da atividade econômica, se a mesma racionalidade instrumental-cognitiva, orientada a fins, estratégica, conduzida por indivíduos que perseguem interesses próprios, já não se trata de oposição, mas de otimização dos dois mecanismos que, aliás, são um só. Em outras palavras, não faz sentido perguntar onde o Estado deve intervir, nem qual o volume desejável da intervenção estatal.

A questão é qual o desempenho institucional que permite que tanto agentes econômicos como políticos se comportem de maneira socialmente útil; quais as instituições entendidas como regras formais do jogo político e econômico que estabelecem os melhores estímulos neste sentido, positivos (promoções de conduta) e negativos (sanções).

Em síntese, a abordagem agente/principal preocupa-se em analisar a atividade do Estado na concepção e implementação de um desenho institucional tal que ofereça incentivos e oportunidades aos indivíduos para preferir, no seu cálculo racional, agir de acordo com o interesse social. Assegurar mediante regras a coincidência do interesse individual com o coletivo. Esse é o desafio institucional da reforma do Estado e da governança.

Segundo Przeworski, (1998, p. 45), este sistema é caracterizado por:

[...] contemplar interesses contrapostos onde são constantemente negociados, normalmente por contratos, e as informações conhecidas por contratantes são diferentes, estabelecem relações do tipo agente/principal, em que o principal é contratante e o agente é o contratado. A ênfase adotada na abordagem agente/principal reside na possibilidade do principal fiscalizar a atividade do agente, proporcionando o estímulo correto para a atividade desejável, mas ao mesmo tempo permitindo a este perseguir seu próprio interesse [...].

No entendimento deste autor, o desenho institucional adequadamente estruturado compreende a existência de um ordenamento jurídico confiável, o que implica a previsibilidade do poder judiciário na sua atividade interpretativa. Do ponto de vista do conteúdo, as instituições devem penalizar comportamentos predatórios tanto do mercado, práticas de eliminação da concorrência, controle dos mercados e aumento arbitrários de lucros, como no Estado, incluem aí todas as práticas clientelista, patrimonialista e todas as formas de grupos de interesses.

Além disso, em sua função promocional convém incentivar condutas cooperativas entre os agentes econômicos e a burocracia, reduzir os custos de transação, assegurar a transparência do governo e da administração, garantir a propriedade privada, adotar mecanismos de participação popular, de responsabilização de políticos e administradores obrigando-os à prestação de contas (*accountability*).

Przeworski, (1998, p. 46), enumerou três categorias principais de relações agente/principal: “a que existe entre agentes econômicos e o Estado, entre burocratas e políticos e entre os políticos e os cidadãos”. Em cada uma delas o primeiro termo representa o agente enquanto o segundo o principal.

A relação do Estado com agentes econômicos privados, ou mesmo a intervenção do Estado na economia, deve se restringir, segundo a nova governança, “[...] um papel facilitador, estimulando a inserção das forças produtivas no mercado internacional tornando-as mais competitivas[...]”. (PRZEWORSKI, 1998, p. 48). Esta intervenção deve ser conduzida através da capacidade regulatória que o Estado, titular exclusivo do poder coercitivo legítimo, definindo por política tributária a estrutura de incentivos que guiarão os agentes privados na busca por oportunidades de investimentos e lucro.

A relação entre políticos e burocratas enfoca o problema de avaliação do desempenho dos órgãos burocráticos, em especial os que prestam serviços públicos. A avaliação não pode ser feita levando-se em consideração apenas critérios quantitativos. Segundo a nova governança, “[...] esta avaliação pode feita através de medidas institucionais, tais como: a profissionalização do servidor, a flexibilização de procedimentos, a descentralização e a gestão por metas [...]”. (PRZEWORSKI, 1998, p. 52).

As relações entre políticos eleitos e os cidadãos são as mais complicadas de equacionar na nova administração pública. O problema consiste em como responsabilizar gestores pela má formulação de políticas, considerando-se por um lado, que não há instrumentos de controle preventivo, ou seja, de obrigar estes a seguir a plataforma eleitoral; e por outro, que o controle exercido pelo voto nas eleições seguinte é ineficiente, visto a multiplicidade de aspectos envolvidos num governo e a carência de informações do eleitorado.

Diante do contexto, observa-se que o fortalecimento do *accountability* direciona um fortalecimento das práticas administrativas e que o exercício deste é condicionado pela qualidade das relações entre o governo e a sociedade, entre burocratas e clientelas.

Resumindo, o novo institucionalismo da teoria da escolha racional e da abordagem agente/principal concebe a esfera pública e a esfera privada em termos de mercado, aquele político, este econômico, mas igualmente constituídas de indivíduos que tem seus próprios interesses, atuando através de escolhas racionais, orientadas para fins estratégicos.

A crítica que pode ser feita a essa perspectiva é a ênfase exclusiva num tipo específico de racionalidade, a racionalidade instrumental - cognitiva, que poderia fundamentar a existência da razão não egoística, mas orientada para agir de forma estratégica, e que contribuiria a sociedade civil.

Em síntese, o *accountability* tende a acompanhar os avanços dos valores democráticos tais como: igualdade, dignidade humana, participação, representatividade etc. Neste sentido, a cidadania organizada pode e deve influenciar não apenas o processo de identificação e canalização de demandas como também contribuir para o melhoramento do serviço público em geral.

Aparentemente, a sociedade brasileira não estar neste patamar de interação com o estado, em virtude de vários fatores, dentre eles, o baixo nível de organização da sociedade civil.

Teoria da Comunicação

A teoria da comunicação foi inicialmente formulada por Claude Shannon em 1949, citado por Dias Filho (2001, p. 80), e teve como objetivo “resolver problemas relacionados com a transmissão de sinais no campo das telecomunicações. Este autor desenvolveu um modelo que contemplava três dimensões: a dimensão técnica; a semântica e a pragmática”.

Para Thayer (1972, p. 31) comunicação pode ser definida como “a transmissão ou intercâmbio de pensamentos, opiniões ou informações, através da fala, escrita ou símbolos.”

Hendriksen e Breda (1999, p. 29) em relação a teoria como linguagem dividiu esta em três dimensões: sintática, semântica e pragmática. Resumidamente, a “dimensão sintática é o estudo da lógica ou gramática da linguagem. A dimensão semântica é o estudo do significado da linguagem e a dimensão pragmática é o estudo do efeito da linguagem”.

Em linha de raciocínio semelhante á acima referida, Bordenave e Carvalho, citado por Nakagawa; Lisboa e Ikeda (2003) definiram as dimensões da teoria da comunicação como:

A Sintática estuda a forma em que os signos se relacionam e estruturam dentro de um determinado sistema de signos. Equivale ao que chamamos Gramática quando estudamos idiomas. De fato, [...] todo sistema de signos de qualquer tipo, tem certas regras de organização.

A Semântica estuda [...] a relação entre o signo e o objeto e a idéia que lhe serve de referente.

A Pragmática estuda a relação do signo com seu interpretante [...].

Ainda se referindo ao processo de comunicação, estes autores citam Maser, fazendo menção à estrutura do modelo geral de comunicação, explicando que o objetivo da comunicação é partilhar informações e que o mesmo pode ser prejudicado por diversos fatores tais como: “o emissor não se expressa de maneira adequada; o receptor compreende a mensagem de modo inapropriado; a mensagem recebida difere da enviada, por ter sido deturpada ou alterada enquanto era transportada”.

Neste contexto, a contabilidade pública como agente informante da administração pública passa a ser o agente responsável pela divulgação e/ou evidenciação de todos os atos e fatos ocorridos na administração.

Através das informações contábeis a administração poderá analisar e tomar as decisões que objetivam aperfeiçoar os mecanismos de cobrança dos seus créditos; melhorar a arrecadação de suas receitas; proporcionar bases para uma melhor programação de despesas e de desembolsos, e ainda, dar ao público e aqueles com quem a entidade transaciona, elementos sobre a composição qualitativa e quantitativa do patrimônio da instituição.

Composição do Processo de Comunicação

Emissor.

O fim da comunicação é comunicar de forma a controlar, influenciar ou mudar o nosso meio e até certo ponto ser mudado por ele. Sendo assim, o emissor é a pessoa responsável pelo nascimento das mensagens e representa o local onde o ciclo de comunicação se inicia.

Em relação ao processo de comunicação aplicada á evidenciação contábil, Dias Filho e Nakagawa (2003, p. 11) citam entre os fatores que atuam sobre o emissor da mensagem, influenciando “seu comportamento no ato comunicativo, seu objetivo, seus mecanismos codificadores e o conteúdo das mensagens, destacam-se: as habilidades comunicativas; o grau de conhecimento que ela possui a

respeito do objeto e do próprio processo da comunicação e, finalmente, sua posição dentro do sistema sócio-cultural”.

Para estes autores, os níveis de habilidades comunicativas determinam a fidelidade da comunicação na medida em que influenciam a capacidade individual de analisar os objetivos e intenções, bem como a capacidade de codificar a mensagem de maneira a expressar o que se pretende.

Em relação ao nível de conhecimento, este é um fator a ser analisado, pois diz respeito ao assunto que será ser vinculado através da mensagem. Para o processo de comunicação ser eficiente, o emissor deve conhecer as características do receptor para poder melhor definir os meios pelo qual poderá produzir a mensagem e também o canal que será utilizado.

O sistema sócio-cultural é o fator que revela as crenças, costumes e valores de determina localidade, sendo assim importante o emissor conhecer estas peculiaridades, para poder melhor construir a mensagem e definir o canal a ser utilizado.

Trazendo esta temática para o campo de aplicabilidade da contabilidade pública, esta, tem a difícil missão de informar bem, todos os usuários da informação contábil. Caracteriza-se esta com árdua, em virtude da composição do conjunto dos usuários, internos (administração) e externos (a sociedade como um todo), desta informação.

Este conjunto anteriormente referido, é formado por sujeitos que possuem os mais diversos graus de instrução, vai de cidadãos com baixo grau de escolaridade até os que possuem formação de nível superior. Esta é apenas uma das dificuldades apresentadas, existem outras, por exemplo, a diversidade de sistemas sócio-culturais que interagem neste processo de comunicação.

Receptor

O receptor é o interprete da mensagem. As espécies de decisão tomadas pelo receptor e sua maneira de mudar de atitude são medidas da eficiência do processo de comunicação.

Para Thompson (2003, p. 16), “o receptor interpreta uma mensagem com base em seus arquivos próprios de conhecimento e atribuem significação a fatos, de modo que tendam a perpetuar a estrutura de sua organização informativa [...]”.

Do ponto de vista do receptor, a recepção da mensagem é a ordenação dos dados recebidos devem ser feitas de uma maneira que possam ser classificados em termos de dados que já possui. Esta capacidade de estocagem e de classificação de dados é que permite a um receptor atribuir significados às mensagens e moldar as condições que produzem decisões de agir de determinadas maneiras.

O receptor em nenhum momento pode deixar de ser considerado o elo mais importante em qualquer processo de comunicação, ressaltando que se a mensagem não atendê-lo de maneira compreensível, inútil será o esforço de enviá-la. Na mesma linha de raciocínio, Bloomfield, citado por Dias Filho e Nakagawa (2003, p. 11), ratifica essa importância destinada ao receptor comentando:

A preocupação com o receptor é um princípio orientador para qualquer fonte de comunicação. Ele tem sempre de ser lembrado, quando se decide sobre cada um dos fatores ligados à comunicação. Quando a fonte escolhe um código para a mensagem, deve escolher um que seja conhecido do receptor. Quando a fonte seleciona o conteúdo, a fim de refletir seu objetivo, seleciona um conteúdo que tenha significação para o receptor. A única justificativa para a existência da fonte e para a ocorrência da comunicação, é o receptor, o alvo ao qual tudo é destinado.

Neste sentido, Dias Filho e Nakagawa (2003), analisam o processo de comunicação avaliando as habilidades dos agentes envolvidos neste, enfatizando que:

as habilidades comunicadoras da fonte são importantes para capacitá-la a interpretar os eventos, criar e codificar a mensagem, as habilidades relacionadas com o receptor também são essenciais á efetivação da comunicação, pois delas depende a decodificação da mensagem recebida. Por isso, não se pode predizer o êxito do ato comunicativo apenas em função das habilidades da fonte ou do receptor , isoladamente, mas sempre em conjunto.

Neste momento, a contabilidade pública além da sua função tradicional de orientar os gestores nos processos de tomada de decisões passou também a ser o agente responsável pela informação destinada aos usuários externos (sociedade como um todo).

Neste sentido, apresenta-se o mais importante receptor da informação da contabilidade pública, o cidadão, potencial usuário dos serviços públicos e financiador de toda estrutura organizacional dos entes públicos brasileiros.

Mensagem

A mensagem é mais um componente do processo de comunicação. Para Dias Filho e Nakagawa a mensagem é composta destes elementos: o código, o conteúdo e a forma.

Para estes autores, O código geralmente é definido como qualquer grupo de símbolos capaz de ser estruturado de maneira a produzir significados para alguém. Desta forma, a mais simples tarefa de interpretação de qualquer mensagem requer certo grau de familiaridade com o código que está sendo utilizado. Portanto, é necessário identificar até que ponto o destinatário da mensagem está apto a compreender a mensagem. Dias Filho e Nakagawa (2003). Observa-se que os significados residem nos receptores e não nas mensagens.

A fonte manda um grupo de mensagens em dado momento, do qual cada receptor seleciona a mensagem ou parte dela que realce sua própria estrutura informacional. Assim, Thompson (2003, p. 18), define “mensagem como conjunto ordenado de símbolos cujo significado fica claro apenas através do comportamento de cada receptor.”

Em relação ao conteúdo, este deve considerar que o receptor é foco do ciclo de comunicação, e a sua definição será influenciada pelo tipo de informação e o uso que o destinatário fará desta para satisfazer suas necessidades.

Enfim o valor da informação será definido na proporcionalidade que esta apóia o processo da tomada de decisão, objetivando solucionar problemas, etc. Portanto, se a mensagem não for relevante diante do usuário, inútil terá sido o esforço de produzi-la.

Trazendo esta questão para o valor da informação contábil, Batista (2003, p. 02) menciona que as características desta informação podem ser fundida com o controle social dos recursos públicos por parte da sociedade. Essa fusão, para este autor proporciona algumas vantagens: dentre essas, a tempestividade e o efeito cidadania. Definida da seguinte maneira: “Tempestividade, em razão de o controle ser exercido a tempo da gestão, de forma que a irregularidade seja impedida de ser praticada. Efeito cidadania, porque na prática do controle social o cidadão faz respeitar seus direitos, deveres e leis”.

Canal

O canal é o veículo que liga o emissor ao receptor. As mensagens podem chegar ao receptor utilizando diversas formas de veículos de comunicação. Os veículos de comunicação não são neutros, estes modelam a mensagem a sua própria imagem. Estas modelagens são justificadas em virtude da mensagem levada pela palavra escrita diferi da mensagem transmitida por um filme. Os dois veículos diferem e sua diferença baseia-se no que no que acontece na informação quando é conduzida por um ou por outro.

Para Dias Filho e Nakagawa (2003, p. 13) a fonte, ou codificador, precisa identificar a melhor maneira de atingir o receptor, ao menor custo possível. Desse modo, a decisão sobre o

tipo de canal utilizado no transporte da mensagem depende de um conjunto de fatores, entre os quais destacam-se: “adequação ao conteúdo da mensagem, ao código utilizado, às características do receptor, custo etc. A própria fonte também acaba influenciando a escolha do canal, na medida em que se comunique melhor desta ou daquela maneira. Por exemplo: falando, utilizando linguagem gráfica, demonstrando fisicamente”.

É válido lembrar que existem em todos os veículos de comunicação, umas certas quantidades de ruídos. Ruídos, pode ser definido como fatores dentro de um canal que interferem na mensagem, obstruindo a sua compreensibilidade. Quando o nível de ruído de um veículo atinge limites intoleráveis ocorrem a desorganização.

A comunicação é um processo complexo porque várias fontes podem estar concorrendo e enviando mensagens contraditórias ao mesmo tempo. A informação está também sujeita á distorção quando é transmitida mediante determinado canal ou veículo e quando é interpretada pelo receptor. Contudo, tanto os emissores quanto os podem analisar o seu comportamento de comunicação e melhorar sua capacidade, como comunicadores.

A eficiência do processo de comunicação é resultante da eficiência de cada agente que compõem ente processo, sendo que, a ineficiência de um dos agentes, compromete de forma significativa o resultado do ciclo ou do processo de comunicação. Resumidamente, todos os elementos que compõem o ciclo ou processo de comunicação devem ser considerados de forma integral. Nunca de forma isolada.

O canal que a contabilidade pública utiliza para se comunicar com os usuários externos da informação é os demonstrativos apresentados pelo poder executivo destinados a sociedade de uma forma em geral. Esses demonstrativos como instrumento de informação serão analisados a seguir.

Contabilidade Pública

A Contabilidade pública pode ser conceituada como o ramo de especialização da contabilidade geral, que efetua os registros de todo o conjunto de atos e fatos ocorridos na esfera pública. Para Angélico (1994, p. 107) a contabilidade pública é definida como “a disciplina que aplica na administração pública as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do direito financeiro.”

Lino Martins da Silva (1996, p. 162) em seu livro contabilidade governamental: um enfoque administrativo conceituou primeiramente contabilidade como sendo “uma ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos”. Já contabilidade governamental, como este autor prefere chamar, definiu como “uma especialização voltada para o estudo e análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública”.

Batista (2003, p. 02) de maneira semelhante à de Silva, inicialmente conceituou a contabilidade como “ciência que registra os atos e fatos de uma gestão patrimonial e contabilidade pública como ramo que cuida dos registros dos atos e fatos na área governamental”.

A lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, em seu Art. 85 citou os serviços que devem ser executados pela contabilidade pública visando “organizar de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”. (MACHADO JR. e REIS, 1999, p. 156).

Ao elabora esta lei o legislador esta atribuindo de forma explicita, a contabilidade pública à responsabilidade pelo fornecimento de relatórios sobre as posições orçamentárias (que esclarecem a execução do orçamento), financeiras (indicam os recebimentos e os pagamentos e mostram a posição das disponibilidades no início e final do exercício) e

patrimonial (apresenta a composição do patrimônio, em termos de valores ativos e valores passivos) da entidade em evidência.

Objeto

A contabilidade governamental ou pública tem como objeto de estudo não só o âmbito da administração direta, mas também a administração indireta, “[...] nesta incluídas as estatais e todos os problemas advindos de suas atividades vinculadas em alguns aspectos às normas do setor público”. (SILVA 1996, p. 152).

Resumidamente o campo de aplicação da contabilidade pública é restrito à administração pública (direta e indireta) nos seus três níveis de governos: federal, estaduais, municipais e suas respectivas autarquias, fundações e/ou outras formas indiretas de administração.

Objetivos

Em relação aos objetivos da contabilidade governamental Silva (1996, p. 163) menciona que sua função é o fornecimento de informações ou dados à administração sobre:

- a) Organização e execução dos orçamentos;
- b) Normas para o registro das entradas de receita;
- c) Normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- d) Registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- e) Normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- f) Normas para a prestação de contas do governo; e
- g) Controle de custos e eficiência do setor público.

Em síntese, o objetivo da contabilidade governamental ou pública é apresentar de forma fidedigna a situação orçamentária, financeira, patrimonial, e as demonstrações das variações patrimoniais ativas e passivas aos usuários da informação contábil e auxiliar a administração no processo de tomada de decisão.

Demonstrações Contábeis Aplicadas na Contabilidade Pública, base legal.

A lei nº 4.320 em seu Art. 101. definiu que ao final de cada exercício, a contabilidade elaborará, com base na escrituração, as seguintes demonstrações: a) Balanço Orçamentário; b) Balanço Financeiro; c) Balanço Patrimonial; e d) Demonstrações das Variações Patrimoniais.

Balanço Orçamentário.

Em relação ao balanço orçamentário para Machado Jr. e Reis (1999, p. 160) a exigência da lei nº 4.320 é a mínima e contempla os seguintes aspectos:

- a) O montante dos créditos orçamentários vigentes, incluindo, pois os aprovados na lei do orçamento e as suplementações. Supõe-se que haja controle semelhante com relação aos créditos especiais e mesmo quando aos extraordinários, pois a lei não dispensa o registro desses;
- b) Os saldos disponíveis em cada dotação, ou seja, a diferença entre o crédito inicial e o valor dos empenhos feitos à conta das dotações, consideradas as suplementações do exercício.

O balanço orçamentário e demonstrado conforme modelo constante no anexo 12 da nº 4.320 e é complementado pelos seguintes anexos: 1, 6, 7, 8, 9, 10, e 11 com o objetivo de melhor apresentar a composição do resultado orçamentário do período. O referido resultado pode ser denominado superávit ou déficit orçamentário. Os referidos autores definiram estes anexos acima referidos como:

- Anexo 1 – É a demonstração da receita e despesas segundo as categorias econômicas...;
- Anexo 6 – Demonstra o programa de trabalho, detalhando os projetos e atividades por órgãos e unidades orçamentárias...;

Anexo 7 – Apresenta o programa de trabalho de governo, detalhando-o por funções, programas e sub programas, projetos e/ou atividades...;

Anexo 8 – Demonstra a despesa por funções, programas e subprogramas conforme o vínculo com os recursos destacando os ordinários dos vinculados...;

Anexo 9 – Demonstra a despesa por órgão...;

Anexo 10 – Comparativo da receita orçada com a arrecadação, onde se pode identificar a ocorrência de excesso de arrecadação ou a queda de arrecadação e;

Anexo 11 – comparativo da despesa autorizada com a realização.

Balanco Financeiro

A legislação exige uma demonstração do movimento de caixa (ou de tesouraria) durante todo o exercício, utilizando o modelo do Anexo 13, em que a receita orçamentária está, segundo as categorias econômicas e as despesas segundo as funções.

O balanço financeiro está dividido em três partes: tanto para receita como para a despesa:

- a) Operações orçamentárias, de receitas e despesas;
- b) Operações extra-orçamentárias, de recebimentos e pagamentos no período demonstrado; e
- c) Saldos do exercício anterior (apresentando na coluna de receita, compreendendo caixa, bancos e outros) e saldos para o exercício seguinte. A coluna da despesa é apresentada da mesma forma que a coluna da receita, (despesa orçamentária, despesa extra-orçamentária e saldo para o período seguinte). (ATLAS, 2000, p. 71).

O balanço financeiro foi definido por Machado Jr. e Reis (1999, p.169) como:

a demonstração de tesouraria e bancos, enfim, do movimento financeiro, não se compreendendo nestas as despesas empenhadas e não pagas (que constituem os restos a pagar do exercício). Seria mais próprio então que não se computassem na despesa esses restos a pagar e outras operações extra-orçamentárias não financeiras. Assim, não haveria a necessidade desta compensação e o balanço financeiro refletiria, tão somente, o movimento real de caixa entrado e saído.

De maneira semelhante Cruz; Vicari Jr.; Glock; Herzmann e Barbosa; (1999, p. 337) comentaram sobre o balanço financeiro enfocando que:

É pelo anexo 13 que se encontra a estrutura do balanço financeiro. Em sua parte positiva denominada de receita, têm-se três títulos: receita orçamentária, receita extra-orçamentária e saldo anterior. Sua parte negativa é composta pela despesa que e desdobra outros três títulos: despesa orçamentária, despesa extra-orçamentária e saldo para o período seguinte. Todos os títulos devem conter o movimento financeiro efetivo, sendo as contrapartidas refletidas nas contas caixa ou bancos.

Como já foi mencionado por alguns autores anteriormente, há uma exceção para a conta restos a pagar enquanto componente do título despesa extra-orçamentária, uma vez que representa um montante equilibrador entre as despesas empenhadas e as despesas efetivamente pagas pertencentes ao período em evidencia.

Balanco Patrimonial.

A lei nº 4.320 em seu Art. 105. definiu os elementos constituintes desta demonstração contábil, exigindo que o balanço patrimonial refletirá o patrimônio, pelas contas que os registram, agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e análise de sua estrutura, tal como se segue: I Ativo Financeiro; II Ativo Permanente; III Passivo Financeiro; IV Passivo Permanente; V O Saldo Patrimonial; e VI As Contas de Compensação.

O balanço patrimonial é a demonstração contábil que evidenciará, do lado do ativo, a posição e a data de encerramento das contas representativas de bens, direitos e, quando ocorrer, o saldo patrimonial negativo. Do lado do passivo, deve apresentar a posição das

contas representativas de compromissos assumidos com terceiros e se ocorrer, o saldo patrimonial positivo, ou seja, o patrimônio líquido da instituição.

Machado Jr. e Reis (1999, p.171) analisando os componentes do balanço patrimonial definiram estes da seguinte forma:

O ativo financeiro compreende as contas representativas de disponíveis, isto é, caixa, bancos, correspondentes, extratos, e as contas representativas do realizável composto em sua maioria pelos créditos da fazenda pública, em curto prazo;

O ativo permanente compreende todos os valores fixos, como bens móveis, bens imóveis, bens de natureza industrial e créditos de longo prazo, tais como dívida ativa;

O passivo financeiro é representado pelas dívidas em curto prazo ou pela chamada dívida flutuante, como os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos, os débitos de tesouraria, e que constituem os já conhecidos depósitos especificados, os depósitos públicos e os depósitos de diversas origens;

O passivo permanente compreende as dívidas em longo prazo, ou seja, a dívida fundada, quer seja interna, quer seja externa, representada por títulos e contratos. A dívida é interna quando assumida dentro do país. É externa quando assumida com países ou banqueiros estrangeiros, ou ainda organismos internacionais.

Para chegar ao saldo patrimonial é importante saber que a soma das parcelas que constituem o ativo financeiro e o ativo permanente denomina-se ativo real; da mesma forma, a soma da parcelas que constituem o passivo financeiro e o passivo permanente denomina-se ativo real.

As contas de compensação “[...] evidenciam o resultado do ativo e do passivo de compensação, e representam valores em poder do ente ou valores deste em poder de terceiros, sem as transferências efetivas da propriedade”. (MACHADO JR. e REIS, 1999, p. 174). Em outras palavras, são valores que não se integram no patrimônio, mas está aí apenas de passagem, para transmitir imagem do tipo de transação ocorrida. Estas contas registram, portanto, atos administrativos que não se refletem de imediato sobre o patrimônio da instituição.

Demonstrações das Variações Patrimoniais..

A demonstração das variações patrimonial apresentará as alterações da situação líquida da entidade governamental, de acordo com o art. 104 a estrutura esta assim definida:

I Ativas

- a) Resultante da execução orçamentária: receitas correntes e de capital;
- b) Mutações patrimoniais;
- c) Independente da execução orçamentária; e
- d) Resultado patrimonial: déficit.

II Passiva:

- a) Resultante da execução orçamentária: despesas correntes e de capital;
- b) Mutações patrimoniais;
- c) Independente da execução orçamentária; e
- d) Resultado patrimonial: superávit.

Em síntese, a demonstração das variações patrimoniais informa as alterações sofridas pelo patrimônio durante o período do exercício financeiro. Este definido pela lei nº 4.320 o período compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro. Esta demonstração contábil indica, por um lado, os recursos financeiros efetivamente obtidos e, por outro, os recursos aplicados nas várias atividades executadas pela administração.

Além das demonstrações contábeis e dos demonstrativos anteriormente referidos, o Art. 144 da lei 4.320 exige a publicação de alguns demonstrativos que deveram ser anexados a estas demonstrações. Estes demonstrativos são os seguintes: I Demonstração do superávit financeiro, apurado no balanço patrimonial; II Demonstração da dívida ativa; III Demonstração da dívida fundada; e IV Demonstração das mutações patrimoniais.

Descrição da pesquisa.

Vislumbrando alcançar os objetivo proposto por este trabalho, foi realizada uma pesquisa de campo, que se utilizou à técnica de aplicação de questionário. Este foi formulado com 15 (quinze) questionamentos, com respostas de múltiplas escolhas e todas expressando terminologias contábeis retiradas das demonstrações contábeis apresentada pelos entes federativos brasileiros.

Neste sentido, para efeito de avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e os diversos usuários da informação, define-se como população e usuário da informação neste trabalho, o corpo docente do (DCIS) Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Feira de Santana.

Optou-se por esta categoria de usuários também, por se considerar que a mesma incorpora outros segmentos de usuários das informações contábeis, tais como: empresários, pequenos investidores, empregados, servidores da administração direta etc. Além disso, tal segmento tem a vantagem de ser constituído , em sua totalidade, por indivíduos que possuem no mínimo curso superior, e que esta relacionada em sua maioria às áreas administrativa, econômicas, contábeis e jurídicas, nas quais leciona-se disciplinas da área pública. Pode ser definido como um usuário sofisticado.

Parte-se do pressuposto de que se falhas de comunicação entre a contabilidade e este segmento de usuários fosse detectado, provavelmente outros tipos de usuários também teriam dificuldade de compreender as terminologias utilizadas e conseqüentemente as demonstrações contábeis apresentadas pela administração pública.

Resultado Pesquisa

A questão nº 01 avaliou a quantidade de professores pesquisados e área de atuação destes no Departamento de Ciências Sociais Aplicadas vislumbrando diagnosticar o perfil do questionado.

Resultado da 1ª questão: Área de atuação do docente:

Descrição	Quantidade de professores pesquisados	Porcentagem
Administração	8	28,57
Contábeis	8	28,57
Direito	5	17,86
Economia	7	25,00

Fonte: Pesquisa de Campo, 2004.

É válido salientar que foram distribuídos 50 (cinquenta) questionários de forma aleatória ou não intencional.

A 2ª questão investigou se os professores questionados trabalham ou já trabalharam na área governamental.

Descrição	Quantidade de professores pesquisados	Porcentagem
Sim	17	60,71
Não	6	21,43
Não Responderam	5	17,86

Fonte: Pesquisa de Campo, 2004.

De acordo com a tabela nº 02 percebe-se que a maior parte dos docentes trabalha ou já trabalharam na esfera governamental conforme dados da tabela acima.

Da questão de nº 03 a questão de nº 17 foi apresentadas terminologias contábeis retiradas das quatro peças que são publicadas pelos entes públicos e que já foram mencionadas anteriormente. É valido lembrar, que o intervalo de acertos possíveis vai de 01 a 15, que foi número de questões apresentadas.

Tabela nº 01: – Compreensibilidade por área:

Descrição	Quantidade de professores pesquisados	Média de acertos
Administração	8	9,00
Contábeis	8	10,75
Direito	5	8,40
Economia	7	8,86

Fonte: Pesquisa de Campo, 2004.

Os dados da tabela nº 01, apresenta a média geral da amostra relevante e indica que os professores da área de contabilidade nesta pesquisa apresentaram maior média de compreensibilidade da terminologia utilizada na confecção das demonstrações apresentadas pelos entes públicos brasileiros. As outras áreas apresentaram médias amostrais inferiores a média apresentada pela área de contabilidade, nesta ordem: administração; economia e direito.

Os resultados apontam para necessidade urgente de adequação de algumas terminologias em função da compreensibilidade diferente do conteúdo semântico.

A contabilidade trabalha com um conhecimento de natureza social e, como tal, deve se ajustar constantemente às necessidades e características da sociedade a que fornece informações, seja por influência dos sistemas políticos, econômicos e sociais. A lei nº 4320/64 nos últimos quarenta anos foi alterada inúmeras vezes, no entanto, nenhuma destas modificações teve como objetivo adaptar o conteúdo legal a evolução da sociedade.

Considerações Finais

No momento em que a sociedade brasileira passa por um momento de transição, onde a busca por participação e demanda por informação são variáveis presentes, surge um desafio para ciência contábil, mais especificamente, a ramo da contabilidade pública, o de desenvolver uma metodologia de apresentação das demonstrações contábeis utilizadas pelos entes federativos brasileiros.

Esta nova metodologia deverá ser capaz de informar ao maior número de usuários possíveis, os atos e fatos da gestão pública. Conforme mencionado anteriormente, o emissor da informação, a “contabilidade pública”, deverá fazer um estudo da capacidade de compreensão do receptor e das características que influenciam o poder de entendimento dos diversos agentes sociais, define-se como agentes sociais todos os potenciais usuários da informação contábil.

De acordo com o resultado da pesquisa, o receptor da informação, definido neste trabalho como corpo docente do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Feira de Santana, não possuem condições de analisar e interpretar os balanços públicos, uma vez que desconhecem o significado das terminologias adotadas nas demonstrações contábeis públicas, conforme resultado apresentado anteriormente.

A avaliação permanentemente do processo de comunicação pode propiciar condições para diagnosticar a condição de eficiência ou não deste processo. Considera-se processo eficiente de comunicação, aquele em que o emissor constrói uma mensagem, utiliza um canal ou um veículo para transportá-la até um destinatário, o receptor, e este, atribui um significado a mensagem recebida igual ao definido pelo emissor. É a questão da retro - informação,

processo em que o receptor torna-se emissor e desenvolve os mesmos mecanismos de sua competência.

De acordo com a abrangência desta pesquisa, foi constatado que o processo de comunicação entre a contabilidade pública e os usuários da informação, não é eficiente, em virtude destes usuários, corpo docente do DCIS, não possuem conhecimento semântico das terminologias utilizadas nas demonstrações contábeis públicas e, por conseguinte não detêm os requisitos necessários para interpretar e analisar as demonstrações adotadas no setor público.

As terminologias que apresentam índices de incompreensibilidade ou desconhecimentos do significados semânticos superiores a 50% (cinquenta por cento) foram: Receita Extra – Orçamentária; Dívida Fundada; Ativo Permanente; Passivo Real a Descoberto; Passivo Financeiro e Dívida Flutuante.

Desta forma, pode se afirmar que a perda da compreensibilidade das referidas terminologias contábeis e resultado da não observância aos fatores que determinam a fidelidade do processo de comunicação.

Esta referida fidelidade esta condicionada ao exame dos objetivos do emissor e do receptor das mensagens, suas habilidades comunicativas, níveis de conhecimento sobre a matéria veiculada, contexto sócio-cultural em que se encontra envolvido, adequação da mensagem, compatibilidade do canal. Estes elementos devem ser analisados sempre de forma sistêmica, nunca de forma isolada ou individual.

Mesmo se tratando de um usuário sofisticado, os resultados da pesquisa de campo evidenciam falhas de comunicação entre a contabilidade pública e este segmento de usuários, em virtude da dificuldade de compreensão das terminologias e conseqüentemente das demonstrações contábeis apresentadas pela administração pública.

Com relação ao accountability, este requer características que a comunidade brasileira ainda não dispõem, tais com: bom nível de escolaridade, elevado nível de participação política, políticos conscientes dos direitos e deveres dos seus respectivos cargos e legislação coercitiva que iniba a prática de comportamentos que provoquem externalidades negativas, entre outras.

Em fim, percebe-se que a sociedade brasileira não desempenha um papel de agente fiscalizador das aplicações dos recursos públicos, e conseqüentemente, ainda não desfruta dos seguintes benefícios: tempestividade e o efeito cidadania, tempestividade, em função de a informação ser oferecida em tempo real, podendo ser evitadas eventuais irregularidades e efeito cidadania, em conseqüência de que esta prática favorece a exigências dos seus direitos.

REFERÊNCIAS:

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1994.

ATLAS, Coleção de Manuais de Legislação. **Lei Nº 4.320, de 17 de Março de 1964**. São Paulo: Atlas, 2000.

BATISTA, Edmilson Monteiro. **O Papel da Contabilidade no Controle Social dos Recursos Públicos**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Disponível em <www.cfc.org.br/>, acesso em: 13 de fevereiro de 2003 às 14:00:00 horas.

BENTO, Leonardo Valles. **Governança e Governabilidade na Reforma do Estado**. Barui, SP: Manole, 2003.

CRUZ, Flavio da. VICARI JUNIOR, Adauto. GLOCK, José Osvaldo. HERZMANN, Nélio. e BARBOSA, Rui Rogério Naschenweng. **Comentários à Lei Nº 4.320/64**. São Paulo: Atlas, 1999.

DIAS FILHO, José Maria. **Características qualitativas da informação contábil: o problema da compreensibilidade à luz da teoria da semiótica e da comunicação**. São Paulo : FEA/USP, 2001.

DIAS FILHO, José Maria e NAKAGAWA, Masayuki, **Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Disponível em <www.cfc.org.br/>, acesso em: 13/02/04 as 14:00:00 horas.

HENDRISKEN, Eldon S. BRENDA, F Van. **Teoria da comunicação**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas, 1999.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 29º ed. Rio de Janeiro, IBAN, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. LISBOA, Nahor Plácido. IKEDA, Ricardo Hiata. **Importância da Divulgação das Informações Contábeis Mensuradas ao Fair Value: Uma Abordagem da Contabilidade Sob o Prisma dos Fundamentos da Semiótica**. Disponível em: <www.cfc.org.br/>, acesso em: 12/03/04 às 18:00:00 horas

PRZEWORSKI, Adam. **Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent/principal**. In Reforma do Estado e Administração Pública. Organizadores: Luiz Carlos Bresser Pereira e Piter Spink. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 1998.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 3º edição. São Paulo : Atlas, 1996.

THAYER, Lee Obsorme. **Comunicação: Fundamentos e Sistemas**. Tradução de Esdras do Nascimento e Sônia Coutinho; coordenação de Urbano Kurylo. São Paulo, Atlas, 1972.

THOMPSON, James J. **Anatomia de Comunicação**. Edições Block. Rio de Janeiro, 1973.