

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO EM CONTABILIDADE

**CONTROLE SOCIAL NO ÂMBITO MUNICIPAL: Um
estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral
da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas
sociais no Estado de Pernambuco**

Flávio Alves Carlos

Recife/PE
2009

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO EM CONTABILIDADE

**CONTROLE SOCIAL NO ÂMBITO MUNICIPAL: um
estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral
da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas
sociais no Estado de Pernambuco**

Flávio Alves Carlos

Dissertação apresentada à coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em ciências contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos

Recife/PE
2009

Carlos, Flávio Alves

Controle social no âmbito municipal : um estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas sociais no Estado de Pernambuco. – Recife : O Autor, 2009.

173 folhas : fig., tab., graf. e quadro.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2009.

Inclui bibliografia e apêndice.

1. Contabilidade social – Pernambuco. 2. Perícia contábil. 3. Contabilidade pública – Pernambuco. 4. Indicadores sociais. 5. Contas nacionais.

657	CDU (1997)	UFPE
657	CDD (22.ed.)	CSA2009-051

TERMO DE APROVAÇÃO

CONTROLE SOCIAL NO ÂMBITO MUNICIPAL: um estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas sociais no Estado de Pernambuco.

Flávio Alves Carlos

Dissertação apresentada à coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em ciências contábeis.

Orientador: Professor Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos

Aprovada em 04/05/2009

Banca Examinadora

**Professor Dr. Marco Túllio de Castro Vasconcelos – Orientador
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco**

**Professor Dr. Francisco de Souza Ramos - Examinador Externo
Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas da Universidade Federal de Pernambuco**

**Professora Dra. Ana Lúcia Fontes Souza Vasconcelos - Examinadora Interna
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco**

Recife/PE
2009

"Eu poderia suportar, embora não sem dor, que tivessem morrido todos os meus amores, mas enlouqueceria se morressem todos os meus amigos".

Vinícius de Moraes

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente à minha família pela compreensão nos momentos de ausência para me dedicar à pesquisa que ora entrego em forma de dissertação;

Ao meu orientador, Prof. Marco Tullio, pela paciência e confiança que depositou em mim e permitiu a realização deste feito, acompanhando e orientando meus caminhos;

Aos professores Lauro de Brito, Jeronymmo Libonati e Ana Fontes pelas valiosas orientações e sugestões durante a qualificação desta dissertação que tanto enriqueceram e ampliaram os horizontes. Ao professor Francisco Ramos pelas contribuições na avaliação da versão final deste estudo;

Aos companheiros de turma, pelo apoio durante a jornada do Mestrado em Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco;

Aos professores do programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis;

À Controladoria Geral da União – CGU pela disponibilidade do material necessário à análise foco desta pesquisa, e aos meus queridos companheiros de trabalho Fábio Araújo, Nailma, Abelardo, Luciana e todos os demais que tanto apoiaram para a conclusão deste trabalho;

Ao irmão, amigo e companheiro de várias batalhas João Henrique, pelo apoio, amizade e pela presença nos vários momentos de minha jornada, um verdadeiro guerreiro para horas boas e horas difíceis, que com certeza se torna mestre com a participação e apoio que prestou;

À Professora e amiga Cacilda Andrade sempre presente nas discussões e que teve participação relevante para o andamento e conclusão deste trabalho;

Em especial ao grande amigo e mestre, Joaquim Liberalquino pelas horas de dedicação, apoio e carinho paternal, que me acompanha desde os tempos da graduação em Ciências Contábeis;

Enfim, a todos que de alguma forma contribuíram para a conclusão de mais esta etapa da minha vida profissional.

RESUMO

O presente estudo objetivou investigar a utilidade dos relatórios da CGU para o exercício do controle social, a partir da percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, acerca dos relatórios de Fiscalização realizados pela Controladoria Geral da União sobre a aplicação dos recursos públicos. O método utilizado foi o indutivo, quanto aos procedimentos metodológicos a pesquisa foi descritiva nos aspectos quantitativos, realizada por meio do levantamento bibliográfico e qualitativa utilizando-se os preceitos da Teoria das Representações Sociais sob a análise de conteúdo. A amostra foi de 12 municípios Pernambucanos, tendo sido alcançados 31 conselheiros, com aplicação dos questionários no segundo semestre de 2008, dentre os conselheiros da área de saúde, educação e assistência social. Foram aplicados os testes de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk que apresentaram p-valor menor que 5% para todas as questões, o que indicou a necessidade de escolha de testes não paramétricos, sendo o teste escolhido o teste W de Wilcoxon (avaliação de diferença de média). Utilizou-se ainda o teste Qui-Quadrado de Pearson e o teste Exato de Fisher, que por sua vez demonstraram diferença de percepção no que respeita quantidade de informações e necessidade de conhecimento técnico específico (entre o grupo governamental e não-governamental), no que respeita a tempestividade do relatório (entre o grupo que teve acesso prévio ao relatório e o que não teve) e no que respeita a fidelidade de informações (entre o grupo com nenhum conhecimento contábil e o que tinha conhecimento médio ou baixo). Os resultados do teste W demonstraram que os relatórios da CGU são revestidos das características essenciais de relevância, compreensibilidade e confiança, em que pese à existência de questões específicas referentes à tempestividade, à necessidade de conhecimento técnico específico e a existência de cautela na elaboração do relatório. Diante dos depoimentos dos conselheiros, utilizando-se da Teoria das Representações Sociais, procurou-se evidenciar como as idéias acerca das representações de relatórios no contexto social dos conselheiros, sujeitos do controle social, estão ancoradas e são objetivadas na construção do conceito de utilidade do relatório da CGU para o controle social. Concluiu-se que o conteúdo do relatório tem grande potencial informativo para os conselhos de políticas sociais, sendo possível encontrar elementos que o classifique, na percepção dos conselheiros, como instrumento de informação útil para o exercício do controle social. Porém são nítidas algumas questões que impactam no uso do relatório como ferramenta do controle social, dentre as quais a (in)tempestividade do mesmo, a necessidade de conhecimento técnico específico para sua compreensão e a necessidade de maior participação dos conselheiros no processo de controle o que afeta diretamente a confiança que atribuem ao relatório.

Palavras-Chave: Controle Social, Informação Contábil, Relatórios da CGU, Representações Sociais.

ABSTRACT

The present study objectified to investigate the utility of the reports of the CGU for the exercise of the social control, from the perception of the Council members of Social Politics, concerning the reports of Fiscalization made by the Controladoria Geral da União about the application of the public resources. The used method was the inductive one, the methodological procedures of the research was descriptive in the quantitative aspects, through the bibliographical survey, and qualitative using the rules of the Theory of the Social Representations under the content analysis. The sample was of 12 Pernambucanos cities, having been reached 31 council members, with application of the questionnaires in as the semester of 2008, amongst the council members of the area of health, education and social assistance. The tests of Kolmogorov-Smirnov and Shapiro-Wilk had been applied, then the p-value was less than 5% for all the questions, what it indicated the necessity of choice of tests distribution free, being the chosen test W of Wilcoxon (evaluation of average difference). One still used the test Qui-Square de Pearson and the Accurate test of Fisher, that in turn had demonstrated perception difference in what it respects amount of information and necessity of knowledge specific technician (between the governmental and not-governmental group), in what it respects the tempestividade of the report (between the group that had previous access to the report and what it did not have) and in what respects the allegiance of information (enters the group with no countable knowledge and what it had average or low knowledge). The results of test W had demonstrated that the reports of the CGU are coated with the essential characteristics of relevance, understandability and confidence, where weigh to the existence of referring specific questions the matter of opportunity, the necessity of knowledge specific technician and the existence of caution in the elaboration of the report. Ahead of the depositions of the council members, using itself of the Theory of the Social Representations, it was looked to evidence as the ideas concerning the representations of reports in the social context of the council members, citizens of the social control, are anchored and objectified in the construction of the concept of utility of the report of the CGU for the social control. It was concluded that the content of the report has great informative potential for the advice of social politics, being possible to find elements classify that it, in the perception of the council members, as instrument of useful information for the exercise of the social control. However some questions are clear that influences in the use of the report as tool of the social control, amongst which the (un)opportunity of the same, the necessity of knowledge specific technician for its understanding and the necessity of bigger participation of the council members in the control process what it affects the confidence directly that they attribute to the report.

Keywords: Accounting Information, CGU Reports, Social Control, Theory of the Social Representations.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Hierarquia qualitativa da informação contábil	35
Figura 02 – Modelo conceitual para integração entre os controles interno, externo e social	48
Figura 03 – Estrutura da CGU	89
Figura 04 – Mapa Semântico da Utilidade do Relatório da CGU na percepção dos Conselheiros	149

LISTA DE QUADROS

Quadro 01- Montante de recursos destinados às respectivas áreas nos Municípios do Estado de Pernambuco	20
Quadro 02 - Conselhos Municipais Obrigatórios	54
Quadro 03 – Usuários da informação contábil do setor público	60
Quadro 04 - Datas dos sorteios realizados e os municípios fiscalizados	74
Quadro 05 – Depoimentos dos conselheiros acerca do conceito sobre o relatório da CGU	129
Quadro 06 – Depoimentos dos conselheiros acerca das características necessárias para o relatório da CGU ser útil ao controle social	131
Quadro 07 – Sentimentos acerca do relatório	133
Quadro 08 – Depoimentos dos conselheiros acerca da constatação “Falha na atuação dos Conselhos e Conselheiros”	138
Quadro 09 – Depoimentos dos conselheiros acerca do que fariam diante dos problemas apontados no relatório	139
Quadro 10 – Depoimentos dos conselheiros acerca das ações já realizadas diante dos problemas apontados no relatório	141
Quadro 11 – Depoimentos dos conselheiros acerca das principais informações extraídas para o conselho do relatório da CGU	142
Quadro 12 – Depoimentos dos conselheiros acerca dos fatores que facilitariam o entendimento das informações do relatório da CGU	144
Quadro 13 – Depoimentos dos conselheiros acerca dos fatores essenciais para constar no relatório da CGU	145
Quadro 14 - Resumo dos Resultados encontrados	147

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Distribuição dos respondentes quanto ao gênero	92
Gráfico 02 - Grau de escolaridade dos respondentes	93
Gráfico 03 - Distribuição das profissões dos respondentes	94
Gráfico 04 - Segmento da sociedade que representa	97
Gráfico 05 - Aspectos de destaque de Compreensibilidade e Comparabilidade	100

Gráfico 06 - Aspectos de destaque de Relevância	101
Gráfico 07 - Aspectos de destaque de Confiabilidade	102
Gráfico 08 - Nota atribuída ao nível de compreensibilidade	107
Gráfico 09 - Nota atribuída ao nível de relevância	111
Gráfico 10 - Nota atribuída ao nível de confiabilidade	114
Gráfico 11 - Destaques na diferença de percepção em relação ao segmento da sociedade dos respondentes	119
Gráfico 12 - Destaque na diferença de percepção em relação ao acesso prévio ao relatório específico da CGU referente ao seu Município	122
Gráfico 13 - Destaque na diferença de percepção em relação ao grau de instrução em contabilidade	126
Gráfico 14 - Sentimentos dos Conselheiros quanto ao Relatório da CGU	134

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - População e PIB dos Municípios Fiscalizados pela CGU no Programa de Sorteios Públicos	75
Tabela 02 – Distribuição das Profissões dos Respondentes no pré-teste	78
Tabela 03 – Distribuição das Profissões dos Respondentes	93
Tabela 04 - Grau de Instrução em contabilidade dos entrevistados	94
Tabela 05– Comparação entre Grau de Instrução em Contabilidade e Conhecimento de Contabilidade Governamental	95
Tabela 06– Respostas à questão: Conhece o conteúdo e/ou já ouviu falar sobre os relatórios da CGU?	95
Tabela 07- Área/Conselho Social que atua	96
Tabela 08 - Segmento da sociedade que representa	96
Tabela 09 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à confiança, relevância, compreensão e comparabilidade dos relatórios da CGU	98
Tabela 10 - Testes de Normalidade da amostra por questão	104
Tabela 11 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à compreensibilidade do relatório da CGU	105
Tabela 12 - Nota atribuída ao nível de compreensibilidade	106
Tabela 13 – Motivos do relatório da CGU não ser plenamente compreensível	107
Tabela 14 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à comparabilidade do relatório da CGU	108
Tabela 15 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à relevância do relatório da CGU	109
Tabela 16 - Nota atribuída ao nível de relevância	110
Tabela 17 – Motivos do relatório da CGU não ser plenamente relevante	111
Tabela 18 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à confiabilidade no relatório da CGU	112
Tabela 19 - Nota atribuída ao nível de confiança	113
Tabela 20 – Motivos do relatório da CGU não ser plenamente confiável	114
Tabela 21 – Comparativo entre a confiabilidade e o segmento da sociedade que representa	115
Tabela 22 – Comparativo entre a relevância e o segmento da sociedade que representa	117
Tabela 23 – Comparativo entre a compreensibilidade e o segmento da sociedade que representa	118
Tabela 24 – Comparativo entre a confiança e o fato de ter tido acesso ou não ao	120

relatório da CGU	
Tabela 25 – Comparativo entre a relevância e o segmento da sociedade que representa	121
Tabela 26 – Comparativo entre a compreensibilidade e o segmento da sociedade que representa	123
Tabela 27 – Comparativo entre a confiança e o fato de ter tido acesso ou não ao relatório da CGU	124
Tabela 28 – Comparativo entre a relevância e o nível de conhecimento em contabilidade	126
Tabela 29 – Comparativo entre a compreensibilidade e o nível de conhecimento em contabilidade	127

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	13
1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	16
1.3. HIPÓTESES	18
1.4. OBJETIVOS	18
1.4.1 <i>Objetivo Geral</i>	18
1.4.2 <i>Objetivos Específicos</i>	18
1.5 JUSTIFICATIVA	19
CAPÍTULO 2. IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: EM BUSCA DA TRANSPARÊNCIA	22
2.1 TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL.....	22
2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	26
2.2.1 <i>Teoria do Agenciamento e Accountability</i>	27
2.2.2 <i>Requisitos da Informação Contábil</i>	31
2.2.3 <i>Características Qualitativas</i>	34
CAPÍTULO 3. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	37
3.1 FUNDAMENTOS DO CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA	37
3.2. CONTROLE INSTITUCIONAL.....	39
3.2.1 <i>Controle Externo</i>	40
3.2.2 <i>Controle pelo Ministério Público</i>	41
3.2.3 <i>Controle Interno</i>	42
3.2.3.1. <i>Aspectos Gerais</i>	42
3.3 CONTROLE SOCIAL	45
CAPÍTULO 4. O PAPEL DOS CONSELHOS DE CONTROLE SOCIAL PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	53
4.1 CONSELHOS DE POLÍTICAS SOCIAIS	53
4.2 DIFICULDADES DE ATUAÇÃO DOS CONSELHOS	56
4.3 OS CONSELHEIROS SOCIAIS COMO USUÁRIOS DOS RELATÓRIOS DA CGU	60
CAPÍTULO 5. A TEORIA DAS REPRESENTAÇÕES SOCIAIS E O CONTROLE SOCIAL	65
5.1. CONCEITUAÇÃO DA TEORIA DAS REPRESENTAÇÕES SOCIAIS	65
5.2 O PROCESSO DE FORMAÇÃO DAS REPRESENTAÇÕES SOCIAIS	67
5.3 A RELAÇÃO ENTRE REPRESENTAÇÕES E CONSELHOS SOCIAIS.....	71
CAPÍTULO 6. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	74
6.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA	74
6.2 RESULTADOS DO PRÉ-TESTE.....	78
6.3 COLETA DE DADOS	80
6.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	82
6.5. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	84
6.6. DIFICULDADES ENCONTRADAS	85
CAPÍTULO 7. RESULTADOS DA PESQUISA	87
7.1 O PAPEL DA CGU NO CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL.....	87
7.2 CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA ESTUDADA	93
7.3 VISÃO ACERCA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	98
7.3.1 <i>Análise descritiva</i>	98
7.3.2 <i>Testes de Hipóteses</i>	103
7.3.2.1 <i>Compreensibilidade</i>	106
7.3.2.2 <i>Relevância</i>	109

7.3.2.3 Confiabilidade	113
7.3.2.4 Comparativo acerca da percepção dos atributos da Informação Contábil	116
7.4 REPRESENTAÇÕES SOCIAIS DOS CONSELHEIROS	129
7.4.1 <i>Representações sociais dos conselheiros acerca do relatório como um todo</i>	129
7.4.2 <i>Representações sociais dos conselheiros acerca das informações discutidas no relatório...</i>	135
7.4.3 <i>Representações das características de utilidade da informação contábil</i>	143
7.5 UTILIDADE DOS RELATÓRIOS DA CGU	147
8. CONCLUSÃO	154
9. REFERÊNCIAS	156
APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	168

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Nesta última década vive-se um momento de intensificação das demandas sociais frente à atuação do Estado, posto que diante das obrigações crescentes a serem cumpridas pela sociedade, a necessidade de consecução dos objetivos governamentais, quais sejam atender precipuamente aos interesses sociais, torna-se alvo constante das cobranças sociais. Isso decorre do que hoje é denominada a Função Social do Estado.

Bonavides (2007, p. 225) afirma que “sem Estado social e sem Constituição, não há como criar a ordem econômica e social de uma democracia pluralista, mormente na sociedade de massa do século XX”.

Trata-se do ambiente fértil para a construção do formato do Estado Contemporâneo. Neste contexto, Pasold (2003, p. 21) discutindo esse formato do Estado Contemporâneo, defende que o Estado é uma criatura da sociedade e como tal, “deve possuir uma característica peculiar que é a sua Função Social, expressa no compromisso (dever de agir) e na atuação (agir) em favor de toda a Sociedade, perseguindo o bem comum, e com justiça social”.

Desta forma, o Estado Contemporâneo, deverá priorizar a realização dos valores fundamentais do Homem e atuará com legitimidade, e quando não prioriza os valores fundamentais, não está cumprindo a sua função social. Nesta esteira quando o Estado elege uma política não condizente com os bens coletivos fundamentais, ou firma qualquer tipo de acordo lesando o ambiente, está dispondo de bem que não lhe pertence; não está cumprindo a função social, e é passível da intervenção reparadora da Sociedade, mediante os instrumentos de tutela coletiva, bem como é passível do exercício do controle pela sociedade (PILATI, 2005).

Neste sentido o Estado precisa ofertar outros serviços, além da defesa do cidadão e de suas propriedades privadas contra invasões externas e à aplicação de justiça interna (o que motivou sua organização inicial), passando a ser provedor de serviços como os de saúde, educação e transporte (SLOMSKI, 1999).

Esse momento da administração pública é o que caracteriza o modelo pós-burocrático ou gerencial, onde a orientação é para o cidadão e para a obtenção de resultados, utilizando-se da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação (BRESSER PEREIRA, 1997).

No Brasil, o modelo de Administração Pública com aspectos mais gerenciais, cujos princípios, pode-se afirmar, estão insculpidos na Constituição Federal de 1988,

tem como um dos principais marcos o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado elaborado em 1995 e a Emenda Constitucional da Reforma Administrativa de 1998. Caracteriza-se esta reforma como o momento de redefinição do papel do Estado, que deixa de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social pela via da produção de bens e serviços, para fortalecer-se na função de propulsor e regulador desse desenvolvimento.

Na visão de Bresser Pereira (1997), a reforma envolve:

- a) a descentralização dos serviços sociais para estados e municípios;
- b) a delimitação mais precisa da área de atuação do Estado, estabelecendo-se uma distinção entre as atividades exclusivas que envolvem o poder do Estado e devem permanecer no seu âmbito, as atividades sociais e científicas que não lhe pertencem e devem ser transferidas para o setor público não-estatal, e a produção de bens e serviços para o mercado;
- c) a distinção entre as atividades do núcleo estratégico, que devem ser efetuadas por políticos e altos funcionários, e as atividades de serviços, que podem ser objeto de contratações externas;
- d) a separação entre a formulação de políticas e sua execução;
- e) maior autonomia e para as atividades executivas exclusivas do Estado que adotarão a forma de "agências executivas";
- f) maior autonomia ainda para os serviços sociais e científicos que o Estado presta, que deverão ser transferidos para (na prática, transformados em) "organizações sociais", isto é, um tipo particular de organização pública não-estatal, sem fins lucrativos, contemplada no orçamento do Estado (como no caso de hospitais, universidades, escolas, centros de pesquisa, museus, etc.);
- g) assegurar a responsabilização (*accountability*) através da administração por objetivos, da criação de quase-mercados, e de vários mecanismos de democracia direta ou de controle social, combinados com o aumento da transparência no serviço público.

De outro lado, na contramão desta ótica gerencial, num cenário de recursos públicos cada vez mais escassos para o atendimento das necessidades da população, cada dia têm sido mais presente notícias e informes sobre a má utilização de recursos

públicos, sobre ações de corrupção. Nos últimos anos, não só o Brasil, mas a comunidade internacional passou a considerar a corrupção como um assunto prioritário.

Um exemplo é a criação da organização não governamental *Transparency International* na década de 90, a qual busca fazer um monitoramento da ação de corrupção no mundo. O trabalho é feito a partir de pesquisas de percepção de corrupção entre empresários e com esses dados, a organização elabora uma nova lista e a publica com o nome de Índice de Percepção de Corrupção (IPC).

De acordo com a metodologia utilizada pela *Transparency International*, "0" (zero) representa países onde há alto índice de percepção de corrupção e "10" (dez) representa países onde a percepção de corrupção é baixíssima. Segundo este trabalho, o Brasil teve uma melhora significativa nos três primeiros anos da publicação do IPC (foi de 2,7 a 3,56), porém a partir de 1998 o Brasil oscilou entre melhora e piora, estando com 3,5 em 2007, que ainda representa uma percepção de corrupção alta.

No Estado Gerencial, isso se reflete na preocupação de intensificação e aprimoramento das formas de controle. Neste sentido, é que órgãos como a Controladoria Geral da União (CGU), crescem na sua função de controle institucional. Sendo órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a CGU desempenha a função de controlar os gastos públicos e combater a corrupção (ARAÚJO, 2007).

Em 2008, conforme informações contidas no sítio da CGU, por meio de um dos seus programas de fiscalização, o Programa de Fiscalização em Pequenos e Médios Municípios a partir de Sorteios Públicos, adotado a partir de abril de 2003, e que se encontra na 27ª edição, já fiscalizou 1.461 municípios, correspondendo a 26,25% do total de municípios brasileiros (5.564 municípios), e englobando recursos públicos federais da ordem de R\$ 10,3 bilhões. Em 2008, segundo a instituição, foram fiscalizados 120 municípios, em duas edições do Programa, alcançando R\$ 1,4 bilhão fiscalizado. No exercício de 2008, foi realizado ainda o 1º Sorteio Especial que fiscalizou 50 municípios beneficiados com recursos do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), envolvendo recursos no montante de R\$ 317 milhões

A partir de 2007, as Capitais e os grandes municípios (com mais de 500 mil habitantes) passaram a ser objeto de um programa contínuo de fiscalização. Em 2008, foram realizadas 455 fiscalizações, garantindo uma cobertura de 98% dos municípios não abrangidos pelo Sorteio de Municípios. A CGU atuou em 15 municípios com população acima de 500 mil habitantes e ainda em todas as 27 capitais brasileiras. Cabe

destacar que o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) representou cerca de 15% das fiscalizações realizadas conforme dados contidos no sítio da instituição.

Contudo, somente seu trabalho, como também dos outros órgãos que realizam o controle institucional de gastos públicos, não são suficientes para abranger e controlar todos os recursos públicos. Independentemente de ser por limitação de pessoal ou por limitação material, os órgãos de controle estabelecidos não têm a capacidade de sozinhos acompanharem a execução de recursos num país de dimensões continentais como o Brasil.

1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Neste contexto, a Reforma do Estado também é como um resgate da responsabilidade pública, como se pudesse produzir uma elevação do controle social da Administração Pública quando descentraliza e busca uma maior participação da sociedade. A descentralização ou aumento do poder local leva a um aumento do processo democrático que está em curso (BRESSER PEREIRA, 1997).

O desenvolvimento do controle social tem caminhado junto com a mudança cultural do povo brasileiro no que diz respeito à cidadania. A participação da sociedade no controle da Administração Pública se dá na medida em que cresce a consciência do exercício de uma cidadania ativa, que passa não apenas pela exigência de que sejam atendidos direitos individuais, mas, acima de tudo, que sejam atendidos os direitos do conjunto da sociedade, por ser um espaço de conquistas coletivas.

Pesquisas como as de Tristão (2002) e Culau e Fortis (2006) apontam no sentido de que a necessária transparência das atitudes governamentais não está sendo alcançada no meio público, em que pesem esforços como a Lei de Responsabilidade Fiscal, marco legal da tentativa de melhoria na responsabilização e transparência pública no Brasil.

A participação popular enquanto princípio constitucional ocorre quando o cidadão, sem interesse individual imediato, tem como objetivo o interesse comum, buscando algo por vias administrativas ou judiciais. Ou seja, é o direito de participação política, de decidir junto, de compartilhar a administração, opinar sobre as prioridades e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, confirmar, reformar ou anular atos públicos (LOCK, 2007).

Um exemplo prático da participação popular no controle social é a existência dos Conselhos de Políticas Sociais, tal qual o Conselho Municipal de Assistência Social, ou Conselho Municipal de Saúde ou Conselho Municipal do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais

da Educação - FUNDEB, que têm sua instituição por meio legal e são responsáveis pelo acompanhamento e parecer sobre as contas dos recursos aplicados nas suas respectivas áreas.

Entretanto, essa participação tem se defrontado com dificuldades, seja no aspecto estrutural das instituições públicas, seja no aspecto cultural, com uma sociedade que ainda não está acostumada a exercer o seu direito de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, haja vista o seu baixo conhecimento técnico, muitas vezes, sobre a área. Importante, neste sentido, é a atribuição que pode assumir o controle institucional, no sentido de contribuir com ferramentas que propiciem, a partir de seus relatórios e recomendações, auditorias e fiscalizações, facilitando o controle social da aplicação dos recursos públicos (CORTES, 2002 e 2004; FURKS e PERISSINOTTO, 2003; ARAÚJO et al., 2005; DUARTE et al., 2005; GOMES *et al.*, 2005; SIRAQUE, 2005; ANDRADE, 2007; NUNES, 2007).

No caso de Estados como o de Pernambuco que possui uma população de mais de 8 milhões de habitantes, conforme consulta ao sítio do IBGE (www.ibge.gov.br, acesso em 23/03/2008), sendo o 2º maior Produto Interno Bruto da Região Nordeste (conforme o IBGE), perdendo somente para o Estado da Bahia, esta necessidade de atuação do controle social é cada dia mais latente.

Para se ter uma noção da relevância do Estado de Pernambuco neste contexto, conforme informações da Secretaria do Tesouro Nacional (divulgadas no sítio da instituição, www.stn.fazenda.gov.br, acesso em 23/03/2008) no exercício de 2006, somando-se os recursos empregados pelos Municípios Pernambucanos, alcançou-se o montante de 6,053 bilhões de reais, sendo que em 2007 esse valor alcançou 6,979 bilhões (os dados de 2008 não estavam consolidados e divulgados até a conclusão deste estudo). No intuito de mero comparativo, no exercício de 2008, a CGU, um dos órgãos responsáveis pelo controle da aplicação de recursos públicos, fiscalizou em todo o país pouco mais de 1,4 bilhões de reais com seu programa de fiscalização por meio de sorteio públicos.

Mesmo se tratando de apenas um órgão fiscalizador, esse trabalho da CGU revela grande relevância a partir do momento que as informações divulgadas constantes em seus relatórios de controle podem servir de indicadores do perfil do gasto de recursos públicos, e a disparidade entre recursos gastos e recursos fiscalizados é um indicador da necessidade de atuação do controle social, que deveria, entre outros, se apoiar nas informações emanadas do controle para efetivar a sua atuação. É neste contexto que emerge o problema a ser perquirido neste estudo:

Serão os relatórios da CGU, úteis para o exercício do controle social por meio da participação da sociedade civil em Conselhos de Políticas Sociais, legalmente estabelecidos no Estado de Pernambuco?

1.3. HIPÓTESES

No intuito de responder ao questionamento deste estudo serão testadas as seguintes hipóteses apresentadas:

H(a) – Os relatórios da CGU são compreensíveis na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo exercício do controle social;

H(b) – Os relatórios da CGU são relevantes na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo exercício do controle social;

H(c) – Os relatórios da CGU são confiáveis na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo exercício do controle social.

Como produtos do trabalho do Controle Interno do Poder Executivo Federal compreendem-se os relatórios emanados pela Controladoria Geral da União, especificamente referentes às fiscalizações por meio do Programa de Sorteios Públicos.

No que concerne ao exercício do controle social, este é caracterizado pela participação dos representantes da sociedade civil no controle da boa e regular aplicação dos recursos públicos nas diversas áreas, de acordo com as demandas da sociedade, através da análise e emissão de pareceres referentes à Prestação de Contas de Programas executados com recursos federais.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo Geral

Investigar a utilidade dos relatórios da CGU para o exercício do controle social, a partir da percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, acerca dos relatórios de Fiscalização realizados pela Controladoria Geral da União sobre a aplicação dos recursos públicos.

1.4.2 Objetivos Específicos

Com vistas a auxiliar o disposto no objetivo geral, surgem as seguintes propostas consideradas por objetivos específicos:

- Elencar as formas de controle social, hoje existentes no contexto brasileiro, com enfoque na descrição de como atuam e como são formados os Conselhos de Políticas Sociais legalmente instituídos e obrigatórios;
- Identificar as características necessárias de utilidade de relatórios de controle interno para contribuir com o exercício do controle social;
- Identificar na atuação da CGU, enquanto Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, suas principais ações, de forma a identificar as suas contribuições para efetivação do controle social;
- Evidenciar a percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais acerca dos aspectos de relevância, compreensibilidade e confiança dos relatórios produzidos pela CGU;
- Evidenciar os processos de objetivação e ancoragem que possuem os Conselheiros de Políticas Sociais acerca das representações sociais que fazem dos relatórios produzidos pela CGU.

1.5 JUSTIFICATIVA

Diante dos conflitos de agenciamento e considerando-se que o Estado é uma organização na qual existe um conjunto de contratos complexos entre cidadãos, que são os proprietários dos recursos econômicos (Principal) e os gestores públicos (Agentes) que são responsáveis pelo uso e controle desses recursos, faz-se necessário a implantação de elementos que permitam ao cidadão observar como os recursos estão sendo geridos pelos agentes (JENSEN, 1986; MARTIN, 1987; PINDYCK e RUBINFELD, 1994; SIFFERT FILHO, 1996; SLOMSKI, 1999; HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Neste sentido, há um relevante papel a ser desempenhado pelos órgãos de controle, que por meio do controle institucional, cujos produtos são materializados por meio de seus relatórios, pode prover os cidadãos de instrumentos que os auxiliem no entendimento e acompanhamento dos gastos públicos, realizados por seus representantes (agentes), eleitos pelo voto, que deveriam trabalhar no sentido de atender os anseios da sociedade.

Tratando-se sob a óptica da informação contábil para os seus usuários, Dias Filho (2000) traz, à luz da Teoria da Comunicação, contribuições sobre a reflexão de até que ponto a linguagem utilizada pela Contabilidade é compreendida pelos usuários das informações contábeis, sob a égide de ser este um dos seus objetivos. Neste mesmo

contexto reside a discussão que traz mais tarde, analisando o processo de comunicação contábil (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001).

Silva (1999) defende que na atualidade o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma das faturas ou a classificação das despesas, mas sim com a evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas. Trata-se do controle do desempenho da administração, neste caso o Controle Social, que é a ferramenta essencial para sua avaliação e possível tomada de decisão na escolha do gestor dos recursos públicos.

Assim o presente trabalho justifica-se pelo fato de poder proporcionar o conhecimento da relevância atribuída por um grupo de usuários aos produtos do controle interno sobre o poder executivo federal, consubstanciados pelos relatórios de fiscalização da Controladoria Geral da União.

De fato, a partir do momento em que se conheça a percepção dos agentes de Controle Social com relação a esses produtos, que deveriam contribuir no conjunto de suas atribuições, poder-se-á sugerir aprimoramentos nas informações prestadas ou no acesso a estas de forma que se possa contribuir para maior eficiência dos mesmos.

Já a escolha dos Conselheiros das Áreas de Saúde, Educação e Assistência Social, deve-se ao fato de que para estas áreas, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, foram os seguintes os recursos destinados aos Municípios do Estado de Pernambuco em milhões de reais, no período de 2002 a 2006, que são evidenciados no Quadro 01 a seguir:

Quadro 01: Montante de recursos destinados às respectivas áreas nos Municípios do Estado de Pernambuco

Ano	Áreas		
	Assistência Social	Saúde	Educação
2007	241,96	1.483,22	1.958,33
2006	221,48	1.279,65	1.713,41
2005	158,40	1.004,31	1.361,36
2004	125,95	799,64	1.084,80
2003	139,83	701,62	1.028,62
2002	128,15	617,50	858,50
Total	773,81	4.402,72	6.046,69

Fonte: Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp>. Acesso em: 08/01/2009.

Os dados de 2008 ainda não foram consolidados até a data de conclusão da dissertação, porém neste contexto, partindo-se da premissa de que são áreas que

representam com relevância as preocupações do governo, haja vista o montante de recursos a elas destinados, conseqüentemente deverão ser áreas em que os conselhos sociais assumem maior responsabilidade no sentido de serem mais atuantes.

Esta premissa parte do pressuposto de que o papel a ser cumprido pelos conselhos é o de constatar e acompanhar a aplicação dos recursos públicos de forma que atendam às necessidades da sociedade. Se for considerado o fato de que a CGU é uma instituição que tem o papel de combater a corrupção e incentivar o controle social. Portanto, verifica-se a relevância deste estudo ao possibilitar o conhecimento do impacto na percepção de um grupo de usuários das informações (contábeis) geradas em seus relatórios, podendo fornecer elementos, a partir do conhecimento da realidade enfrentada por eles na atuação do controle social, para aprimoramentos destes relatórios e estreitamento das relações com os representantes da sociedade.

CAPÍTULO 2. IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: EM BUSCA DA TRANSPARÊNCIA

2.1 TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL

Historicamente, afirma-se que a preocupação com transparência na administração pública remonta há meio século, com a implementação da administração pública gerencial na Grã-Bretanha, sendo na década de 90 que esse conceito ganhou expressão social, passando a integrar a agenda governamental (PEREIRA, 2002).

Transparência é uma noção que não estava conceitualmente no horizonte dos modernos. São os contemporâneos que a atribuem um valor, uma qualidade, daquilo que se deixa atravessar pela luz. Transparente, neste prisma, significa translúcido, aquilo que se deixa iluminar e que, portanto, se deixa perceber, conhecer, permitindo a alusão dos dois termos à apreensão, respectivamente, pelos sentidos e pela razão. Por isso é que se pode considerar a transparência como uma condição requerida pela razão. Neste sentido, a transparência se conecta com conhecimento dando margem à informação, sendo esta a chave para entender como a transparência se articula com o mundo contemporâneo (GOMES FILHO, 2005).

Recorrendo-se aos princípios fundamentais da administração pública, podem-se identificar as regras de observância permanente e obrigatória para o gestor público: legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência (MEIRELLES, 2005; DI PIETRO, 2005).

Dentre estas regras estabelecidas no Art. 37 da Carta Constitucional de 1988, destaque-se o princípio da publicidade, que se apresenta como elemento essencial para divulgação oficial do que a administração está realizando ou pretende realizar. Tal entendimento pode ser observado no §1º do Art. 37:

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

É pela publicidade que os atos públicos chegam ao conhecimento da população e assim pode fazer um acompanhamento dos atos praticados pelos administradores públicos. Há que se esclarecer que a publicidade por si só não traduz a necessidade de transparência no setor público.

Autores há, dentre os quais Tinoco (2001), Pereira (2002), Cruz et al (2006), Culau e Fortis (2006), Sacramento e Pinho (2007), que sustentam o entendimento de que a transparência está ligada ao dever e responsabilidade de prestar contas e dar condições de acompanhamento pelos cidadãos do que ocorre com os recursos públicos. Em que pese a publicidade garantir ao poder público certa transparência, para atender a publicidade, é feita a publicação dos atos do poder público no veículo oficial de imprensa, ao passo que a transparência não se satisfaz com o mero cumprimento de formalidades.

Tal entendimento encontra amparo inclusive na legislação infraconstitucional, em especial na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, cuja finalidade principal foi formular regras de finanças públicas para a responsabilidade da gestão fiscal, instituindo o planejamento e a transparência como seus pilares.

Nesta esteira, Cruz et al (2004), defende que com a publicação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a exigência de transparência recebeu um novo reforço no âmbito estatal brasileiro. Sob esta óptica, Cruz et al (2001, pg. 183) apresentam o entendimento dado à transparência no âmbito da LRF da seguinte forma:

A transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Nesta mesma linha de defesa, os estudos de Cruz et al (2004), Culau e Fortis (2006), Sacramento e Pinho (2007), apresentam o marco legal da LRF como avanço na busca pela transparência havendo ligação direta desta última com o incremento da obrigação de responsabilidade fiscal. Tal transparência passa a ser viabilizada por mecanismos e relatórios obrigatórios previstos na referida lei, bem como sanções no caso de descumprimento destas obrigações.

Alguns trabalhos (Valente e Dumont, 2003; Silva e Campelo, 2005; Silva, 2005; Platt Neto et al, 2006) discutem a transparência pública sob a óptica da tecnologia de evidenciação das informações, em especial com o auxílio da internet. Entretanto o enfoque deste trabalho é pelo entendimento da transparência como uma reunião de elementos, dentre os quais a publicidade e a compreensibilidade - discutidos por Cruz et al. (2004), que permitem à sociedade o devido acompanhamento dos gastos públicos.

Segundo Silva e Garcia (2001) a transparência dos atos praticados pelos poderes públicos e sua conseqüente divulgação em tempo real são condições essenciais para o processo de fortalecimento da democracia.

Complementa Tinoco (2001, p. 13) que “o acesso à informação de boa qualidade é um pré-requisito para o exercício da cidadania, vale dizer, condição essencial para que os problemas socioeconômicos sejam debatidos e resolvidos no convívio democrático entre os grupos sociais”. Sem informação, o indivíduo exerce mal seus direitos, sobretudo o mais importante deles, que é o voto.

Na administração pública, os *stakeholders* serão todos os cidadãos, enquanto as formas de controle utilizadas pelos mesmos representam o elemento essencial para assegurar que o governo atinja os objetivos estabelecidos de forma transparente em seus programas, com eficiência, efetividade e dentro dos preceitos da democracia.

Bertok *et al* (2002), trazendo uma visão da OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, defende que os princípios chave relacionados à transparência pública incluem: Normas Éticas (onde agentes públicos agirão com honestidade e manterão os mais altos padrões éticos de modo que a integridade, a objetividade e a imparcialidade do governo sejam conservadas e melhoradas); Escrutínio Público (que obriga aos agentes públicos a realizarem suas funções oficiais e conduzirem seus assuntos particulares de maneira que suportem o rigoroso escrutínio público, com a obrigação que vai além de simplesmente agir dentro da lei) e Interesse Público (para que os assuntos particulares sejam conduzidos de maneira a prevenir o surgimento de conflitos reais, potenciais ou aparentes com o que é público).

Estes princípios, por seu turno, são macrodirecionadores da conduta pública transparente, vez que têm seu fundamento no conjunto de normas éticas, que contribuem no direcionamento da atuação diária dos agentes públicos, o chamado escrutínio público. Este último, por sua vez, tem seu fundamento na separação do que é a atuação pública e privada, no sentido de que tendo como respaldo o que determina a lei, o agente público, mais que isso, tem o poder-dever de atuar conforme a necessidade de sua função pública, e por fim o interesse público.

Para que se alcance este patamar, devem ser observados os princípios de: responsabilização (com linhas claras de responsabilidade e integração sistemática entre objetivos, normas, orçamento anual e plano plurianual) e direcionamento para resultado e desempenho (onde os produtos devem ser relacionados aos objetivos da sociedade, com indicadores de desempenho estáveis, limitados, oportunos e mensuráveis). Neste

sentido as iniciativas para construir um governo aberto e melhorar a responsabilização e a transparência da administração pública são reforçadas por escrutínio público forte baseado em disposições legais sólidas para garantir o acesso à informação, à participação pública, conscientização dos cidadãos e oficiais públicos (BERTOK *et al.*, 2002).

Premchand (1998), partindo de um prisma mais econômico do que político descreve como fazendo parte das características que devem prevalecer na administração pública, o fato de existirem agências estatais menores e mais flexíveis, transparência na gestão, padrões éticos públicos bem definidos para burocratas e para políticos.

Como reforça o autor, a transparência está ligada à ampla publicação de estatísticas e resultados, com processos orçamentários claros, com detalhamento dos indicadores de desempenho e resultados estabelecendo-se metas a serem alcançadas, além da utilização de sistemas eletrônicos de contabilidade pública.

Ticoll e Tapscott (2004) definem a transparência administrativa como ligada ao processo democratização do acesso às informações, em contrapartida ao sigilo das mesmas, indica o posicionamento do poder local face às demandas da coletividade.

O acesso à informação de boa qualidade é um pré-requisito para o exercício da cidadania e condição essencial para que os problemas socioeconômicos sejam debatidos e resolvidos no convívio democrático entre os grupos sociais. Ainda segundo os referidos autores, a transparência administrativa significa o acesso crescente à informação pelos *stakeholders* sobre toda e qualquer faceta das decisões administrativas.

A transparência está mais conectada com uma atitude comportamental que se manifesta no relacionamento com o outro, requer a disposição, o destemor de desproteger-se em relação ao outro, de expor-se, de mostrar-se como se é.

Para Paiva (2003), nas sociedades democráticas cada vez mais se torna um imperativo a transparência na gestão pública. Considera o autor como desejáveis: maior clareza no orçamento com identificação da origem das receitas e de sua destinação e maior participação da sociedade no exame da execução orçamentária.

2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Historicamente, a preocupação com transparência parece ser mais recente, em que pese o fato de que para a administração pública, resgatando o conflito de agência, esta obrigação estaria sempre presente, por ser este o pacto existente com a sociedade (MENEZES, 2001).

Autores há que visualizam estreita ligação entre a transparência e a *accountability*. Neste sentido o grau de prestação de contas e de transparência das decisões governamentais, considerada a *accountability*, depende da capacidade dos cidadãos de participar, acompanhar e mesmo controlar a atividade governamental (GIACOMETTI *et al*, 2000).

Já Ribeiro Filho (1998), entende que o mandamento constitucional da economicidade encontra sentido prático e objetivo na construção de uma visão de *accountability* para as prestações de contas: o cidadão/usuário/cliente colocado como foco de interesse – sua satisfação, fidelidade e demanda por serviços.

A própria Carta Constitucional de 1988, em seu artigo 70, parágrafo único, define quem tem a obrigação de prestar contas:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Assim, no próprio texto constitucional, trata-se da necessidade de prestar as informações acerca da execução de qualquer recurso público, por qualquer pessoa que esteja gerindo recursos públicos, seja pública ou privada, de forma a deixar transparente a gestão.

Por outro lado, há que se destacar que a prestação de contas deve prover vários tipos de usuários de informações quantitativas e qualitativas acerca do patrimônio das entidades, o que por sua vez pressupõe informações elaboradas em bases seguras, capazes de reduzir incertezas e conduzi-los à melhor decisão, revestidas, para tanto, de determinadas características de qualidade.

Essa correlação da ligação entre *accountability* e a informação contábil no setor público, bem como dos requisitos e características necessários à informação contábil, é feita nos tópicos a seguir.

2.2.1 Teoria do Agenciamento e *Accountability*

A Teoria do Agenciamento surge como uma forma de explicar os problemas de agenciamento e os custos envolvidos no processo de agenciamento. O problema do agenciamento é considerado como elemento essencial na discussão da visão contratual da firma, encontrada nos trabalhos de Coase (1937), Alchian e Demsetz (1972) discutidos no trabalho de Fama (1980), e ainda Jensen e Meckling (1976) e Fama e Jensen (1983).

O trabalho de Jensen e Meckling (1976), considerado seminal da teoria do agenciamento, define um relacionamento de agência quando uma pessoa (principal) habilita uma segunda (agente) na prestação de serviços por meio da delegação da tomada de decisões. Partindo do pressuposto de que as partes são maximizadoras de utilidade, é concebível assumir que em certas ocasiões o agente não agirá somente em benefício do principal. Com isso, define-se o custo de agência como a perda de riqueza por parte do principal devido ao conflito de interesses com o agente.

Parte do problema de agência procura ser resolvido pela definição de contratos ao estabelecer parâmetros de controle nas atitudes dos agentes. No entanto, uma parte residual do custo de agência ainda persiste devido à incapacidade em limitar todas as ações possíveis dos agentes. Uma das alternativas em lidar com esse custo residual diz respeito ao monitoramento do principal sobre o agente, por exemplo, garantindo uma conduta que maximize a riqueza do principal ou que minimize a probabilidade de expropriação de riqueza. Outra forma de amenizar o custo de agência diz respeito ao papel dos incentivos, tal como conceder parte da propriedade aos agentes.

A aplicação do problema de agência inicialmente mostra-se importante no estudo sobre empresas comerciais, onde se observa naturalmente uma separação da propriedade e da gestão, porém autores há, dentre os quais Slomski (1999), que demonstram a importância desta discussão no setor público.

Consoante assevera Slomski (op. Cit.), o pressuposto básico da nova organização estatal (o Estado Gerencial) é que a sociedade política, respaldada na democracia representativa, permite aos cidadãos que tenham a liberdade constitucional de escolher, dentre os seus pares, aquele que desejarem para ser o gestor nas três esferas de governo e tenham liberdade para decidir quais serão as atividades a serem desenvolvidas pelas entidades públicas dessas esferas de governo, sejam elas as típicas de Estado, sejam as consideradas funções sociais do Estado.

Este cenário caracterizado pelo conflito entre o interesse social e a obrigação governamental, definido como sendo um conflito entre “agente” e “principal”, no sentido em que defendem Pindyck e Rubinfeld (1994, p. 821), é bem explicitado por eles neste excerto:

[...] dizemos que existe uma relação de agente sempre que houver uma relação de emprego na qual o bem-estar de alguém dependa daquilo que é feito por uma outra pessoa. O agente representa a pessoa atuante e o principal, a parte que é afetada pela ação do agente.

Trata-se da abordagem dada pela Teoria do Agenciamento, que de acordo com Martin (1987, p.11)

Procura explicar as relações contratuais entre os membros de uma firma, onde os seus membros são motivados exclusivamente por seus próprios interesses. Procura-se determinar as formas ótimas que tais contratos devem assumir para que seja proporcionada a convergência entre os interesses dos indivíduos e os objetivos da firma.

Defendem Hendriksen e Van Breda (2002) que para se extrair mais resultados da economia de informação é necessário estender o modelo de um único indivíduo para dois indivíduos ou o agenciamento, onde o agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal; o principal compromete-se a remunerar o agente.

Dessa forma, observando o Estado e suas entidades sob o conjunto de contratos que representam, pode-se verificar claramente a existência de uma relação de agência, pois estão presentes as três condições necessárias defendidas por Siffert Filho (1996, p.38), ou seja:

- a) o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- b) a ação do agente (gestor público) afeta o bem-estar das duas partes;
- c) as ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo dessa forma, assimetria informacional.

Dentre os elementos que se mostram necessários na regulação desta relação de agenciamento, pode-se destacar a *accountability* e a transparência da gestão, compreendendo conceitos que se complementam, na medida em que para a existência de um, supõe-se como pré-requisito a existência do outro. Segundo Campos (1990), *accountability* não é uma questão de desenvolvimento organizacional ou de Reforma Administrativa. A simples criação de controles burocráticos não tem se mostrado suficiente para tornar efetiva a responsabilidade dos servidores públicos.

O grau de *accountability* de uma burocracia é explicado pelas dimensões contextuais da Administração Pública, por meio da textura política e institucional da sociedade, dos valores e costumes tradicionais partilhados na cultura e da própria história. Estudos há, dentre os quais o de Pederiva (2004), que confronta o conceito de entidade contábil governamental apresentada pela teoria contábil com as entidades definidas pelos órgãos representativos de diversos órgãos normativos contábeis no mundo, tentando encontrar os graus de *accountability* que se pode atribuir a este conceito no contexto brasileiro.

Na atualidade é comum o emprego deste termo, *accountability*, enfocando como sendo o procedimento do administrador público em veicular informação de sua gestão para a coletividade, bem como no sentido de prestação de contas acerca do erário.

Pela *accountability* nesta concepção, o cidadão que considerar insatisfatória a gestão do administrador público pode requerer que as autoridades fiscalizadoras adotem providências para que haja a disponibilização de informação atinente às contas públicas.

Teixeira e Santana (1994) asseveram que em que pese a Administração Pública e suas entidades “pertencerem” aos cidadãos, os canais existentes para que os cidadãos façam ouvir suas reivindicações ainda não são adequados. De acordo com os pensamentos destes autores não há meios efetivos de informação sobre o que se passa na administração pública.

Essa situação somente agrava a margem de insatisfação popular para com os serviços prestados, bem como aumenta e a desconfiança do público em geral sobre como são geridos os recursos, pagos direta ou indiretamente pela população. De outro lado revela clara a necessidade de *accountability* e transparência da gestão da “coisa pública”.

O fato de que os agentes públicos devem ser responsabilizados por suas atividades, por eventuais atos ilícitos e prestar contas de seus atos aos cidadãos e/ou a outras instituições constitui uma característica fundamental dos sistemas democráticos, nos quais, consoante defende Speck (2000), os mecanismos de controle necessários se situam em duas esferas interdependentes de ação: os mecanismos de *accountability* verticais — da sociedade em relação ao Estado — e os de *accountability* horizontais, isto é, de um setor a outro da esfera pública.

Para tanto, conceitua *accountability* vertical como sendo a dimensão eleitoral, que significa premiar ou punir um governante nas eleições. Essa dimensão requer a existência de liberdade de opinião, de associação e de imprensa, assim como de diversos mecanismos que permitam tanto reivindicar demandas diversas como denunciar certos

atos das autoridades públicas. Já a *accountability* horizontal implica a existência de agências e instituições estatais possuidoras de poder legal e de fato para realizar ações que vão desde a supervisão de rotina até sanções legais contra atos delituosos de seus congêneres do Estado (SPECK, 2001).

Sob a óptica de Schedler (1999), a noção de *accountability* política (vinculada a *accountability* vertical) pressupõe a existência do poder público (exercido por agentes) e a necessidade de que este seja controlado. Neste contexto, o autor citado, dividindo em dimensões de *accountability*, defende que existem três formas básicas pelas quais se pode prevenir o abuso do uso deste poder: (a) sujeitar o poder ao exercício das sanções (que representa a dimensão da capacidade de *enforcement*, sancionar); bem como (b) obrigar que este poder seja exercido de forma transparente e (c) forçar que os atos dos governantes sejam justificados (que representam a dimensão da capacidade de resposta dos oficiais públicos *answerability*).

Já o trabalho de O'Donnell (1998), considerado seminal, defende que nas poliarquias modernas, a dimensão democrática da *accountability* é assegurada pelo exercício da *accountability* vertical, principalmente através dos mecanismos das eleições e do voto. Conforme o autor estes mecanismos, entretanto, são insuficientes para o controle da ação governamental, sugerindo desta forma a possibilidade de incorporação de outros aspectos complementares de *accountability*.

Neste cenário, como complementar, surge o trabalho de Peruzzotti e Smulovitz (2000) que enfatiza formas não tradicionais de controle e o foco nos mecanismos societais de *accountability*. Os autores trazem a noção de *accountability* societal, que seria um mecanismo de controle não eleitoral, empregando ferramentas institucionais e não institucionais (ações legais, participação em instâncias de monitoramento, denúncias na mídia etc), baseadas na ação de múltiplas associações de cidadãos, movimentos, ou mídia, objetivando expor erros e falhas do governo.

Trazendo novas questões para a agenda pública ou influenciando decisões políticas a serem implementadas pelos órgãos públicos, a noção de *accountability* societal incorpora atores tais como associações, ONGs, movimentos sociais, conselhos de políticas sociais, mídia. Essa outra dimensão tenta demonstrar os diversos aspectos da preocupação da administração pública no contexto de agenciamento que convive.

Para tanto, torna-se mais clara a noção de que a administração pública deve ser guiada tendo em vista a escassez dos recursos públicos existentes, com definição precisa dos programas a serem desenvolvidos, consolidando-se os mecanismos de

responsabilização e resposta do gestor público e a transparência do processo (a dimensão societal), na busca de *accountability* para a sociedade.

2.2.2 Requisitos da Informação Contábil

O *Accounting Principles Board/APB* n. 04 – “*Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*”, indica as qualidades da informação contábil (IC) como sendo: relevância, compreensão, neutralidade, oportunidade, comparabilidade e inteireza.

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), as informações contábeis deveriam servir, primariamente, àqueles que têm limitado acesso a essas informações ou limitada capacidade de interpretá-las. Percebe-se que ambos tratam de uma forma genérica a informação contábil, sendo características que deveriam existir, quer no âmbito público, quer no âmbito privado.

Sob um ângulo mais específico, a *International Federation of Accountants* (IFAC) define o objetivo geral da informação contábil governamental como sendo proporcionar informação financeira, de desempenho e de fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisões de uma vasta gama de usuários e demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados. Essa definição se alinha às definições anteriores, e corrobora com a necessidade de que a contabilidade, traduzida por meio dos seus relatórios, sirva para amenizar os conflitos de agência e minimizar a assimetria informacional.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB), no §3º da SFAC 4, apresenta os seguintes objetivos da informação financeira: ajudar os seus utilizadores na adoção de decisões racionais sobre a gestão dos recursos da organização; permitir que os fornecedores de recursos avaliem os serviços que a organização presta e a sua capacidade para continuar a prestar; informar sobre os recursos econômicos, obrigações, recursos líquidos de uma organização e possíveis transações, acontecimentos e circunstâncias que modificam os recursos e os interesses neles.

De uma forma geral o FASB contribui no sentido de que a informação deve atender e propiciar a possibilidade de decisão dos usuários, caso contrário não será informação contábil. Sob outra perspectiva, o *National Council on Governmental Accounting* estabelece, consoante o tipo de informação, os seguintes os objetivos da informação contábil pública (NCGA, 1983):

1. Determinar e descrever os fluxos, fundos e necessidades de recursos financeiros a curto prazo da entidade governamental;

2. Determinar e enunciar a condição econômica da entidade governamental e as alterações ocorridas;
3. Avaliar se foram cumpridos os requisitos legais e contratuais;
4. Planificar e orçamentar para determinar o impacto da aquisição e destinação de recursos, no cumprimento dos objetivos operacionais;
5. Avaliar o desempenho alcançado pelos gestores públicos e pela própria entidade;
6. Comunicar a informação relevante da forma que melhor facilite a sua utilização.

Corroborando essa definição, Azevedo (2004) defende que se pode considerar a Contabilidade Pública como integrante da área de estudos das finanças públicas, que estuda um dos aspectos ou atividades do Estado: a obtenção e emprego dos meios materiais e serviços para a realização de seus fins, sendo a atividade financeira do Estado envolvendo as funções de obtenção, criação e gestão do dinheiro público, visando à satisfação das necessidades da sociedade assumidas pelo Estado.

Neste mesmo sentido, o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), se refere aos objetivos da contabilidade e dos relatórios governamentais: possibilitar a prestação de contas, permitir a avaliação dos resultados e dar a conhecer o nível dos serviços prestados e a possibilidade de os manter.

Ainda como características da informação financeira pública, o GASB (1987), no seu documento – “*Performance Measurement Information Clearinghouse for Governments*”, destaca a compreensibilidade, fidelidade, exatidão, relevância, consistência e comparabilidade. O IFAC complementa as características qualitativas sendo as seguintes: compreensibilidade, relevância e fidelidade.

Conectos com a discussão das dimensões de *accountability* na gestão pública então discutida percebe-se que, no âmbito internacional há uma convergência no sentido da definição da informação contábil, em especial na área pública, no sentido de que os relatórios sejam úteis como forma de prestação de contas e consequente tomada de decisão dos cidadãos, o que por sua vez se traduz desde a sua decisão de voto até a busca e controle das informações por meio da participação em conselhos sociais, por exemplo.

No âmbito nacional, uma discussão ampla sobre o objetivo da informação contábil, pode ser vista no trabalho de Dias Filho e Nakagawa (2001), quando defendem que caminham no mesmo nível de importância a necessidade de produzir a informação

certa e a de garantir que ela se torne compreensível ao usuário, de forma que proporcione um instrumento de apoio ao processo decisório.

Na contabilidade governamental estes atributos não são diferentes, entretanto, os fundamentos básicos são definidos em Lei, tendo a Lei nº. 4.320/64 como instrumento basilar para o exercício da contabilidade pública no âmbito Federal, Estadual ou Municipal no Brasil. De outro lado o Decreto-lei nº. 200/67, a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, as Portarias STN nºs. 516 e 517, de 14 de outubro de 2002, entre outros, dispõem também sobre normas de organização das entidades governamentais no sentido de disponibilizar informações objetivando subsidiar as decisões dos gestores nas áreas social, econômica e financeira, atendendo às premissas básicas do controle contábil.

No Brasil, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 785/95, relaciona os atributos indispensáveis às informações contábeis, com o intuito de promover divulgação satisfatória sobre a Entidade, e facilitar a realização dos propósitos dos usuários, sendo eles: confiabilidade (veracidade, completeza e pertinência), tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade.

Reis (2000) esclarece a função dos normativos na contabilidade governamental quando explica que a legislação em vigor consolida-se no sentido de que a Contabilidade Governamental seja organizada a fim de permitir:

- Evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quanto, de qualquer modo, arrecadam receitas, efetivem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados (diretamente ligado à responsabilização dos agentes públicos);
- A tomada de contas dos agentes responsáveis por bens e dinheiro públicos acompanhamento da execução orçamentária; o conhecimento da composição patrimonial (ligado ao dever de prestação de contas, à transparência e *accountability*);
- A determinação dos custos dos serviços, bem como a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (ligada às informações de desempenho da gestão pública);
- O controle dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a Administração Pública for parte;
- Enfim, o controle de todos os fatos de natureza financeira ou não, dependentes ou independentes da execução orçamentária.

Assim, conforme defende o autor, os relatórios da contabilidade pública, traduzem um complexo sistema de informações para os usuários, em especial a sociedade.

Partindo destas características, pode-se afirmar que além de atender aos pré-requisitos acima mencionados, a informação contábil, os relatórios contábeis na área pública deverão gerar impacto, ou seja, atender as necessidades principais de seus usuários, no sentido de tomada de decisão e apreciação das contas públicas.

Caso não haja entendimento dos demonstrativos públicos no acompanhamento dos gastos públicos, a sociedade, bem como, seus representantes constitucionais, vereadores, conselheiros municipais, diretores de associações, presidente de sindicatos e outros atores que atuam na avaliação da comunidade como um todo, terão suas decisões sobre as ações governamentais prejudicadas, e a contabilidade estará se omitindo de seu principal papel.

Cumprir registrar que tal entendimento acerca da informação contábil pública é aplicável a relatórios e demonstrativos de órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União ou a Controladoria Geral da União, pois sendo sua função prioritária auditar e/ou fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, os seus relatórios incumbem-se de traduzir para a sociedade a atuação da gestão.

Neste sentido, estes relatórios deverão ser revestidos das características da informação contábil pública então discutidas e promover a transparência da gestão pública sob análise. Em razão do exposto, far-se-á uma breve análise do controle na administração de forma que se possa conectar a atuação do controle e as informações produzidas, no intuito de promover a *accountability* societal.

2.2.3 Características Qualitativas

Com o intuito de complementar o estudo sobre o entendimento da informação contábil e seus requisitos, Hendriksen e Van Breda (2002) constroem um arquétipo teórico sobre a lógica da informação contábil e de quando a mesma pode ser considerada útil pra o usuário, aplicando-se inclusive para o setor público.

Os autores constroem a hierarquia das qualidades da informação contábil, baseada no que enuncia a SFAC n.º 2 - *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, formulada pelo FASB demonstrando que as características qualitativas devem ser consideradas para que a informação contábil seja útil.

Nesta construção hierárquica, no topo estão os usuários das informações contábeis, classificados como tomadores de decisão. Logo abaixo tem-se o diretor

geral das informações contábeis que serve como termômetro para identificar se a informação deve ser gerada. Trata-se da relação custo *versus* benefício da geração da informação. Nesse sentido a informação gerada sempre deve proporcionar vantagens maiores do que os dispêndios para sua produção.

Atendendo-se à relação de benefícios maiores que os custos, alcança-se a camada da compreensibilidade, elemento primordial para utilidade da informação como elemento propiciador e facilitador de tomada de decisões. Quando compreendida a informação pode tornar-se útil para tomada de decisão. A compreensibilidade, neste sentido, está ligada à forma de apresentação e a linguagem utilizada na emissão da informação.

Entretanto, como coadjuvantes da compreensibilidade, são identificados dois níveis de qualidades específicas para a decisão: a relevância e a confiabilidade da informação.

De um lado a relevância compreende ainda alguns elementos considerados qualidades principais, que são: oportunidade, valor preditivo e valor como *feedback*. A oportunidade está ligada à oferta da informação no momento útil aos usuários e não com defasagem temporal. O valor preditivo está ligado ao poder de prever corretamente o resultado de eventos passados ou presentes. Já o valor como *feedback* está ligado ao poder de auxiliar os usuários a confirmarem ou corrigirem as suas avaliações anteriores com base na informação prestada.

De outro lado está a confiabilidade que por sua vez compreende como qualidades principais a verificabilidade, a neutralidade e a fidelidade de representação. A verificabilidade é o atributo que permite que pessoas independentes assegurem que a informação evidenciada corresponde aos fatos que representa, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou julgamento pessoal. A neutralidade está ligada à característica que impede a geração de uma informação tendenciosa, que influencie ou direcione a um resultado pré-determinado. E a fidelidade de representação está ligada à evidenciação fidedigna dos fatos ocorridos de modo que se configure em uma fonte segura de informação.

Como ponte entre a relevância e a confiabilidade, considerada pelos autores como qualidades secundárias e independentes da informação estão: a comparabilidade (incluindo a consistência das informações) e a materialidade. A comparabilidade está ligada ao poder da informação permitir aos usuários efetuar análises temporais (períodos) e análises entre entidades diferentes. Já a materialidade está relacionada à

relevância de mudanças de valor, às correções de erros em demonstrações anteriores e descrições ou qualificações relevantes desses dados.

A reunião destas características permitem afirmar tratar-se de informação útil para a tomada de decisão, sendo este arquétipo teórico a base de identificação da utilidade para fins deste estudo. A seguir será exposto o quadro resumo que expõe a hierarquia qualitativa da informação contábil na visão de Hendriksen e Van Breda (2002):

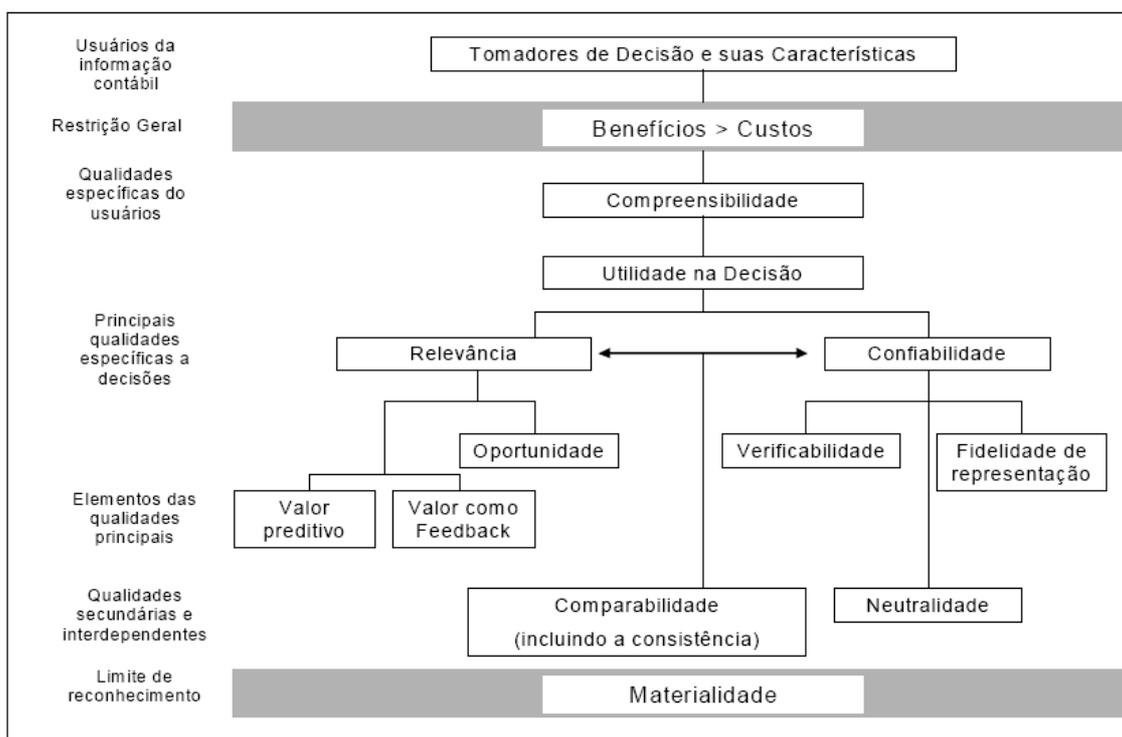


Figura 01 - Hierarquia qualitativa da informação contábil

Fonte: Hendriksen e Breda (2002, p. 96)

A figura demonstra que na construção do processo de hierarquia da informação contábil, tem-se como restrição geral a relação custo VS benefício da informação gerada, tendo o seu limite de reconhecimento a materialidade da informação gerada. Desta forma informações geradas inclusive pelas instituições de controle deverão, em tese, observar a noção então demonstrada. Neste contexto discute-se a seguir o papel do controle na gestão pública, procurando observar que como um dos lados responsáveis pela geração de informação para os cidadãos, um grupo de usuários com necessidades específicas, o controle também precisará observar essa hierarquia na geração de seus relatórios, caso deseje que os mesmos possam ser úteis nesta concepção estudada.

CAPÍTULO 3. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

3.1 FUNDAMENTOS DO CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA

Sob a óptica de Castro (2007), a noção de controle na administração pública está ligada à de poder, sendo uma necessidade e uma premissa da existência e funcionamento da coisa pública. Por seu turno Di Pietro (2005, p.637), afirma que o objetivo do controle na administração pública é “garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Num contexto mais legal, Meirelles (2005, p.659) declara que o controle na administração pública é “a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”. Percebe-se na visão da autora um enfoque na construção orgânica, voltado para o aspecto legalista e estrito do controle público.

Trazendo uma abordagem horizontalizada, Guerra (2005) consegue compilar o conceito de controle da Administração Pública, defendendo que se trata da possibilidade de verificação, inspeção, exame, tanto pela própria Administração, quanto por Poderes ou qualquer cidadão, visando à correção da conduta de um gestor público, no intuito de garantir uma atuação conforme prefeitos e modelos legais, bem como atender às expectativas sociais.

Numa visão sistemática pode-se afirmar que há um sistema de controle da administração pública, que tem por finalidade garantir que o Estado atue de acordo com os princípios contidos na Carta Magna, no que se refere à legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Esse sistema, na concepção de Bugarin (2003) seria formado por uma rede de instituições, onde o Congresso Nacional ocupa um dos lados desta rede, por representar a sociedade, auxiliado pelas suas comissões especializadas em matéria de fiscalização e controle. Constituindo também instrumento de Controle Externo, vem logo em seguida, o Tribunal de Contas da União que assiste ao Congresso e possui competências privativas em relação àquele.

Formando outro lado da rede estariam os órgãos de controle interno, representados no âmbito federal pela Secretaria Federal de Controle Interno que pertence ao Poder Executivo, bem como, pela Supervisão Ministerial que cada ministério deve exercer sobre suas entidades de administração indireta; e pelas unidades

de auditoria interna que cada uma dessas últimas deve possuir. Existe ainda o controle interno administrativo que participa de todo e qualquer processo administrativo.

Como fiscal da lei nesta rede, estaria o Ministério Público, com a responsabilidade diante do patrimônio público em geral, funcionando como guardião da sociedade, vigilante da ordem e do respeito dos poderes públicos aos direitos assegurados aos cidadãos.

Por fim, fechando a rede estaria o Controle Social, desenvolvendo uma relação de co-responsabilidade na administração da coisa pública por meio de representação e de petição aos órgãos públicos, pelo direito de obter certidão e informações, assim como, pelos institutos jurídicos do *habeas data*, *habeas corpus*, mandado de segurança, individual e coletivo, pela ação popular, pela ação civil pública, entre outros.

Estes institutos jurídicos compõem um rol que Carvalho e Neves (2005) denominam de instrumentos de controle à disposição desta rede de controle. Além dos já citados ainda estão:

- Auditorias, inspeções e fiscalizações pelos órgãos de controle interno e externo cujos relatórios devem fornecer elementos que permitam aferir a gestão dos administradores públicos quanto a aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade;
- Processo administrativo disciplinar, conduzido pelas comissões de sindicância e de inquérito, para apurar desvios de conduta pessoal;
- Inquérito civil público, promovido pelo Ministério Público;
- Ação ordinária de ressarcimento de danos, promovida pela União e suas autarquias e fundações;
- Ação civil pública de ressarcimento de danos, promovida pelo Ministério Público;
- Inquérito policial, promovido pela Polícia Federal;
- Ação penal pública, promovida pelo Ministério Público;
- Ação de improbidade administrativa, promovida pelo Ministério Público Federal, Advocacia Geral da União ou pelos órgãos jurídicos a ela vinculados; ação popular, de autoria de qualquer cidadão, para anular ato lesivo ao patrimônio público ou à moralidade administrativa;
- Declaração de bens, obrigatória para ocupantes de cargos públicos, instituída como elemento inibidor do enriquecimento ilícito.

Assim, o controle na administração poderia ser classificado como institucional e social, sendo o institucional formado pelos órgãos de controle externo e interno, e ainda paralelamente o Ministério público e o controle social formado por todos aqueles que, em representação da sociedade, atuam, de forma a não atender interesse pessoal, no controle de gastos públicos.

3.2. CONTROLE INSTITUCIONAL

No decorrer do tempo, mesmo frente às transformações ocorridas nos estudos da teoria da administração, passando pelo estudo da Teoria das Organizações, o tema controle nas instituições tem sido enfatizado como uma necessidade para se conseguir resultados.

O controle institucional, que num sentido amplo ligado à gestão pública pode ser entendido como o controle do Estado pelo Estado, se dá por meio do sistema de freios e contrapesos, discutido por Maquiavel em sua obra “O Príncipe”, e sedimentado no ordenamento jurídico brasileiro pela separação dos poderes e independência dos mesmos prevista no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

De fato a Carta Constitucional é importante fonte de definição dos meios de controle institucionais quando trata do objetivo do controle das ações do Estado e dos gestores públicos, no exercício de suas atribuições. Esse controle abrange, não apenas, os atos do poder executivo, mas todos os atos dos três poderes quando exercendo atividades administrativas. A finalidade do controle é garantir que a administração atue de acordo com os princípios explícitos e implícitos na Constituição Federal que são: legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Di Pietro (2005, p. 478) demonstra uma visão objetiva que contribui na definição do controle institucional, quando afirma que:

O controle da Administração Pública é “poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e o Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico.”.

Percebe-se que tal conceito tem enfoque sobre o aspecto formal, pois, não discute, explicitamente, a possibilidade do controle direto pela sociedade como forma de controle da administração. Cumpre, entretanto, informar que a autora reconhece em outro momento que o controle da administração pode, também, ser exercido pela sociedade, mediante a participação dos cidadãos de forma individual ou coletiva.

Todavia, sob a visão legal o que a sociedade faz é provocar os órgãos competentes da própria administração, que tem um poder-dever, atribuído pela lei, com finalidade corretiva. Esse poder-dever não pode ser renunciado nem retardado sob pena de responsabilidade de quem se omitiu.

Os órgãos da Administração Pública que exercem o controle dos recursos públicos por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, estão determinados nos artigos 70 a 74 da Carta Magna vigente. São previstos, expressamente, dois níveis de controle: o sistema de controle interno de cada Poder e o controle de caráter externo, realizado pelos Tribunais de Contas, que são órgãos auxiliares do Poder Legislativo, que apreciam as contas prestadas pelos chefes dos Executivos. Vale ressaltar que, mesmo sendo utilizada a via do controle interno, cabe sempre ao Poder Legislativo o julgamento das contas dos administradores públicos, com base em pareceres dos Tribunais de Contas.

3.2.1 Controle Externo

O controle administrativo do Estado tal qual definido no art. 70 da Constituição de 1988, pode ser expresso em dois níveis de controle: interno e externo.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Para Castro (2007), o controle externo da administração pública é aquele que é exercido pelos órgãos da administração externos à execução, neste caso os Poderes Legislativo e Judiciário, e ainda o controle exercido pela sociedade, podendo todos contar com o apoio do Tribunal de Contas. Trata-se de um conceito amplo, entretanto, não encontra abrigo na opinião da maioria dos doutrinadores.

Sob a óptica de Guerra (2005) o controle externo é o controle desempenhado por órgão “apartado de outro controlado”, e tem o intuito de garantir a plena eficácia das ações de gestão dos interesses da sociedade, impondo a atuação de acordo com os preceitos do ordenamento jurídico vigente.

Bacellar Filho (2005) concentra sua definição nos aspectos de desvinculação e imparcialidade, defendendo que a existência de controle externo permite dar à atividade administrativa transparência da gestão da coisa pública, aperfeiçoando o modelo democrático.

Em que pese as classificações assumidas pelos autores acima, a abordagem de Controle Externo utilizada neste estudo será a defendida por Bugarin (2003), que diz respeito ao controle de um poder sobre o outro, da administração direta sobre a indireta, do Poder Legislativo – Congresso Nacional - com a participação dos Tribunais de Contas. De certa forma seria o controle pela *accountability* horizontal, onde os representantes da população, em defesa dos interesses desta, exercem a função fiscalizadora na administração pública.

3.2.2 Controle pelo Ministério Público

O Ministério Público, dentro da estrutura legal do Brasil, é a instituição do Estado cuja finalidade é ser o defensor da lei, provocando os órgãos do Estado, com incumbência de fiscalizar seu cumprimento. Neste contexto, o Ministério Público promove a aplicação das leis, trabalhando a fim de que suas normas estejam presentes nas relações sociais e não apenas nos textos legais.

O artigo 127 da Constituição Federal traz a definição:

O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos direitos sociais e individuais indisponíveis.

No referido artigo da Carta Magna estão consignadas as principais características do Ministério Público, quais sejam: ser instituição independente, não vinculada a nenhum dos poderes do Estado e com garantias de autonomia administrativa e funcional. Esta autonomia está na liberdade do recrutamento de seus membros (obedecidos os preceitos legais) e sua independência funcional, e as garantias constitucionais estão nas características de: vitaliciedade, inamovibilidade e a irredutibilidade de vencimentos.

O Ministério Público está representado em duas esferas: o da União e o dos Estados. O Ministério Público da União, por sua vez, divide-se em Ministério Público Federal, Ministério Público Militar, Ministério Público do Trabalho e Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios. Já o Ministério Público dos estados assume variações regionais e estaduais a depender de cada contexto local (SADEK, 2000).

A Constituição Federal estabelece em seu art. 129, inciso III, que é função institucional do Ministério Público a promoção do Inquérito Civil Público e a Ação

Civil Pública para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos.

Como exemplo de um importante instrumento de ação do Ministério Público, está a Ação Civil Pública, utilizada para promover a defesa de direitos transindividuais, mais conhecidos como direitos difusos e coletivos. Sadek (2000), entretanto, alerta para o fato de que a legislação contém instrumentos para iniciativas de defesa dos direitos da cidadania, de combate à corrupção e de controle de órgãos públicos. A efetividade destas possibilidades está diretamente condicionada pelo empenho dos integrantes da instituição.

3.2.3 Controle Interno

3.2.3.1. Aspectos Gerais

Pode-se entender controle interno como um controle de natureza administrativa, exercido sobre funcionários encarregados de executar os programas orçamentários e da aplicação de dinheiro público por seus superiores hierárquicos: ministros, diretores, chefes de divisão, etc, dentro das estruturas administrativas de qualquer dos Poderes (BUGARIN, 2003).

Neste sentido Meirelles (2005), defende o controle interno como sendo aquele que é realizado pelo órgão executor da atividade controlada, dentro da própria administração. Numa concepção mais contábil, o AICPA (*American Institute of Certified Accountants*) citado em estudos como os de Oleiro (2002), Ribeiro Filho *et al* (2006), Cruz e Glock (2006), Araújo (2007), Castro (2007), define o controle interno como sendo todas as medidas adotadas para salvaguardar ativos, verificar a adequação e confiabilidade de dados contábeis, promover eficiência e respeito às normas aplicáveis a gestão.

Cruz e Glock (2006) mencionam ainda que o controle interno em uma organização não se refere apenas aos enfoques diretamente dados às funções de contabilidade e finanças, mas a todos os aspectos que envolvem as operações de uma organização. Nesta esteira, o estudo de Ribeiro Filho *et al* (2006) complementa que trata-se de controle inerente ao funcionamento da entidade, cuja a deficiência de atuação sujeita a entidade aos descaminhos, aos desvios de recursos, à gestão fraudulenta.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI (1993) propõe que a função do controle interno seria prevenir erros, detectar erros, corrigir

erros detectados, e compensar controles débeis, onde riscos de perda são elevados e precisam de controles adicionais. Essa postura do INTOSAI demonstra a necessidade de integração do controle interno, observado sob o aspecto dinâmico que deve possuir.

Numa visão ampla, Piscitelli *et al* (2006) conjuga os conceitos então apresentados e defende que os Controles Internos de uma gestão pública têm como objetivos:

- a) Os aspectos contábeis, formais e legais, revisando e/ou investigando as operações;
- b) O aspecto da eficiência, que concerne os procederes empregados, verificando os recursos empregados para a o atingimento dos objetivos da entidade;
- c) O aspecto da eficácia, verificando o produto, os programas e os objetivos a serem alcançados; e,
- d) O julgamento da própria gestão, disponibilizando e tornando transparente uma prestação de contas de qualidade e os resultados. Como se pode notar, em que pese a utilização do termo controles internos, o autor revela uma abordagem sistemática de atuação.

Nesta linha de pensamento, cabe trazer o fato de que constitucionalmente há a previsão, nos seguintes artigos, da existência de sistema de controle interno na administração pública:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Araújo (2007) na concepção constitucional defende que a administração tem o dever de outorgar ao controle interno um espaço mínimo de independência, o que por sua vez, contribui para não fica restrito ao controle orçamentário e legal, conforme previsão legal, devendo ampliar-se e podendo opinar sobre conveniência ou oportunidade de atos administrativos.

Deve-se alertar para o fato de que ao referir-se ao assunto, a Carta Magna tratou de sistema de controle interno, que de acordo com o disposto no art. 74, tem as seguintes finalidades:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Nesta mesma linha a Resolução CFC nº 820/97 estatui o seguinte:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Cumprindo então diferenciar estes conceitos de controle interno e sistema de controle interno, momento no qual a contribuição de Silva (2003) é esclarecedora, quando traz a conceituação das expressões: Sistema de Controle Interno, Controles Internos e Auditoria Interna.

Na visão do autor, o Sistema de Controle Interno estaria ligado à denominação de uma estrutura de controle, composta de diversos atores, institucionais, sociais, ou dos próprios servidores pertencentes aos quadros dos órgãos vinculados; e ainda da estrutura normativa aplicada, ou seja, os diversos elementos responsáveis pelo controle. Já o conceito de Controles Internos, está ligado aos procedimentos adotados no âmbito das diversas entidades e órgãos, com vistas a garantir o cumprimento de suas missões. Desde já se pode afirmar que no sistema de controle interno estarão em atuação e execução os diversos controles internos adotados pelas entidades e órgãos.

Complementarmente, o autor traz o conceito de Auditoria Interna, ligado à técnica na qual se desempenha uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, cujo principal mecanismo de atuação baseia-se no pressuposto da verificação do funcionamento sistemático e integrados dos controles internos de uma organização.

Com isso, pode-se inferir que a terminologia adotada na administração pública brasileira é a de sistema de controle interno, visto que abrange uma estrutura ordenada, previamente, no sentido de possibilitar entrelaçamentos entre diversos atores na

configuração do objetivo de assegurar e salvaguardar o patrimônio e os interesses públicos, diante dos atos e fatos de gestão.

Neste sentido o estudo de Vieira (2005) defende Sistema de Controle Interno como o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo.

Cumprir alertar, entretanto, o que o estudo de Davis e Blaschek (2006) identifica acerca das deficiências dos sistemas de controle interno na administração pública brasileira, demonstrando que estes não buscam a máxima aproximação com relação à ação controlada no tempo e no espaço.

Para os autores, o desenho atual da estrutura de controle no Brasil, os órgãos de controle não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzir situações deficientes. Pelo contrário, continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam na penalização posterior ao acontecimento dos erros e falhas.

Sua principal deficiência, explicam os autores, está no fato de que não se apresentam prontos para enfrentar um contexto de riscos e incertezas e influências de eventos externos, devido ao fato de não assumirem postura pró-ativa e preventiva, adiantando-se aos fatos, prevenindo as interferências ao alcance dos objetivos organizacionais e oportunidades.

Um cenário como este apresenta um ambiente fértil para a atuação de outras formas de controle que não o controle institucional, é o ambiente em que penetra e torna-se necessário o controle social.

3.3 CONTROLE SOCIAL

Nas duas últimas décadas, a lentidão dos governos de países de democratização recente para resolver os problemas da desigualdade social, somados à divulgação de casos de corrupção no uso das verbas públicas, traz à tona a necessidade de ampliação dos canais de participação da população.

A partir dos anos de 1990 tem crescido a ideia - entre acadêmicos, movimentos sociais, políticos e agências internacionais financiadoras - da necessidade de inserir a participação da sociedade civil em projetos de desenvolvimento social e na gerência de políticas públicas no intuito de conferir legitimidade aos governos, melhorar o desempenho das políticas, além de coibir o mau uso dos recursos (ANDRADE, 2007).

Neste cenário perfilha a ideia de que de um lado a participação da sociedade civil surge da necessidade de melhorar o desempenho de programas e projetos ao incluir o ponto de vista dos seus beneficiários e dos cidadãos em geral, e de outro, como base para ampliar e aprofundar a democracia na medida em que o processo participativo educa os cidadãos para a democracia.

Alguns estudos discutem e elencam argumentos a favor da participação: (1) meio de aumentar a eficiência de programas e projetos, (2) maneira de transformar relações de poder e (3) forma de promover o empoderamento das pessoas (CLEAVER, 1999; HOLMES e SCOONES, 2000; CHAVEZ, 2004).

Insta registrar que a noção de eficiência de programas e projetos, por exemplo, pode ser ligada ao aspecto de controle sobre concepção e execução de políticas públicas, que assume a participação da sociedade, sendo alvo de interesse deste estudo.

Organismos internacionais como o Banco Mundial (1997) passam a perceber a necessidade da participação da sociedade civil dentro da agenda de reformas propostas aos países em desenvolvimento, onde verifica necessária a redução do escopo do Estado por meio da transferência de funções estatais ao setor privado, da descentralização financeira e administrativa para os níveis locais e da criação de mecanismos que promovam a participação popular.

Partindo para um processo de identificação do nível de participação nas sociedades, White (1996) define quatro tipos de participação: a nominal, a instrumental, a representativa e a transformadora. De acordo a autora, a (1) participação nominal seria caracterizada por uma encenação, não existindo participação de fato; a (2) instrumental seria a participação vista como maneira de alcançar a eficiência de projetos; a (3) representativa serviria para dar voz aos interesses da população e a (4) transformadora seria aquela entendida como empoderamento, o que, em última instância, significaria uma agenda controlada por baixo.

Portanto, por se tratar de processo dinâmico é possível visualizar os tipos diferentes de participação, como estágios combinados e contemporâneos numa democracia, a partir do momento em que, de acordo com os objetivos, pode-se de uma encenação alcançar, em um segundo momento, uma participação representativa, onde os atores começam a questionar seu papel no espaço participativo e efetivamente contribuir com a democracia e seu ambiente social.

Neste contexto, ligando-se o processo de participação social ao próprio conceito de controle social, Bresser Pereira (1998) faz uma larga discussão dos mecanismos de controle que ele espera resultem da Reforma, onde destaca que a necessidade de

controles sociais na Administração Pública gerencial como forma compensatória da proposta redução do controle legal de procedimentos (atuação burocrática do Estado) e complementação do controle de resultados (atuação gerencial).

Trata-se de ponto essencial no Plano de Reforma do Estado ao se perceber e revelar a necessidade de mecanismos de controle social que suprissem de forma concomitante a redução dos controles formais que são retirados por reestruturação da administração. Corroborando este sentido, Loureiro e Fingerhann (1992) percebem que a descentralização das atribuições do Estado impõe a necessidade de uma participação cada vez maior da sociedade no controle da administração, sob a denominação de controle social.

Para Carvalho (1998) no contexto brasileiro a expressão ‘controle social’ materializa a idéia de que a sociedade civil pode ser um controlador das ações governamentais. O aumento de casos de ineficiência e ineficácia do setor público na utilização dos recursos públicos e na prestação de serviços à população faz crescer o uso da idéia de controle social no sentido oposto ao que era utilizado anteriormente – como controle da sociedade pelo Estado –, passando a significar o controle do Estado pela sociedade civil.

Autores há, dentre os quais Loureiro e Fingerhann (1992), Cunill Grau (1996), Bresser Pereira (1997) e Di Pietro (2005), que confirmam o conceito de controle social como a possibilidade de atuação dos grupos sociais (sociedade civil) por meio de qualquer uma das vias de participação democrática no controle das ações do Estado e dos gestores públicos.

Giacometti *et al* (2000), por exemplo, discute que algumas prefeituras instituíram o orçamento participativo, com o fim de obter a participação direta da comunidade, ao planejar, propor e fiscalizar as receitas e despesas do orçamento. Alguns outros estudos demonstram experiências exitosas de participação e controle social via orçamento participativo, dentre os quais se destacam: Azevedo (1994), Laranjeira (1996), Genro (1997), Silberschneider (1998), Pires (2001), Pontual (2001), Avritzer (2002), Dias (2002), Santos (2002), Grazia e Ribeiro (2003), Marquetti (2003), Navarro (2003), Quadrado (2003), Wampler (2003), Silva (2003a) e Silva (2003b).

Sob o ponto de vista de Garrafa *et al* (2001) o controle social deve ser uma meta democrática, participativa e bilateralmente comprometida. Além disso, é preciso considerar, consoante o que defende Valente e Dumont (2003), que disponibilizar a informação sem que haja uma orientação para o seu uso não surte efeito, pois mantém o problema da desigualdade informacional. Dessa forma, o gestor público deve dar

publicidade de seus atos na Administração Pública, mas de modo que estimule a participação da sociedade.

Várias formas de relação entre a sociedade e o Estado, embora não signifiquem participar de modo direto nas decisões, correspondem a processos que tornam o Estado mais permeável à conquista de direito e podem ser entendidos como partilha de poder. Entre eles, podem ser citados: audiências públicas democráticas, processos de consulta, fiscalização sobre ações do governo em canais formais, reuniões ou assembléias em bairros e entidades com a presença de representantes do governo.

Destas concepções, percebe-se que o Controle Social assume um papel circunscrito aos outros níveis de controle, a partir do momento em que, por mais que institucionalmente, os controles interno e externo sejam imprescindíveis, uma participação popular efetiva através dos instrumentos de Controle Social insurge como fundamental, senão obrigatória, tanto para a orientação dos trabalhos do controle institucional, como para a legitimação da atuação de representantes diretos da vontade social.

Ribeiro Filho *et al* (2006) revelam contribuição importante na visão que apresentam acerca da inter-relação entre os ambientes de controle, trazendo o seguinte Modelo Conceitual de integração dos controles interno, externo e social, como mostra a Figura 2:

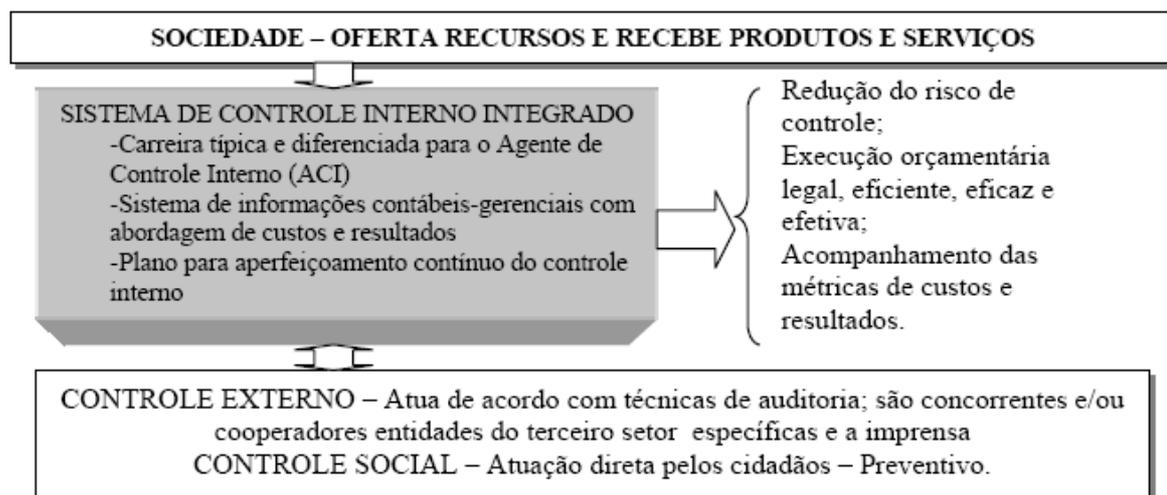


Figura 02 – Modelo conceitual para integração entre os controles interno, externo e social

Fonte: Ribeiro Filho *et al* (2006)

Registre-se que conforme defendido pelos autores este modelo demonstra um mecanismo de *accountability* mais eficiente, partindo da premissa da necessidade identificar e demonstrar o resultado econômico das instituições, a partir de informações

gerenciais que levariam em conta os custos dos produtos e serviços ofertados e, principalmente, os resultados sociais alcançados.

Podem ser resgatados na legislação vigente alguns dispositivos que incentivam o exercício do controle social. A carta Magna de 1988, por exemplo, tratada por alguns autores como a constituição cidadã, traz algumas passagens em que fica clara esta intenção de proporcionar o controle social:

- Disponibilidade das contas municipais, por sessenta dias, anualmente, para exame e apreciação dos contribuintes (Parágrafo 3º do art. 31);
- Estabelecimento de instrumentos legais de participação direta do cidadão na condução dos assuntos de governo: ação popular (art.5), plebiscito (art.14), referendo (art.14), iniciativa popular (artigos 14, 27, 29 e 61);
- Incentivo ao controle social, ao regular qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades perante o Controle Externo (Parágrafo 2º do art. 74);
- Participação da sociedade na fixação da política agrícola (art. 187);
- Participação da comunidade na gestão administrativa da seguridade social (Inciso VII do art. 194);
- Participação da sociedade na organização dos sistemas de saúde (Inciso III do art. 198);
- Colaboração da sociedade na promoção e no incentivo à educação (art. 205);
- Colaboração da comunidade na promoção e proteção do patrimônio cultural brasileiro (Parágrafo 1º do art. 216);
- Dever solidário da sociedade para proteção da criança e do adolescente (art.227).

Araújo, F. da S. (2007) resgata ainda outros dispositivos em que há previsão da participação popular, quais sejam:

- Lei nº 9.452/97: Art. 2º - A prefeitura deve comunicar por escrito aos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades empresariais com sede no município a chegada da verba federal em um prazo máximo de dois dias úteis.
- Lei nº 8.666/93: Art. 3º § 3º - O processo da licitação não é sigiloso. Seus atos e seus procedimentos são públicos e acessíveis a qualquer pessoa. A proposta é sigilosa, mas somente até a abertura;

- Art. 4º - Qualquer cidadão pode acompanhar o desenvolvimento da licitação;
- Art. 7º § 8º - Qualquer cidadão poderá requerer à administração pública os quantitativos das obras e preços unitários de determinada obra executada;
- Art. 41º - Qualquer cidadão poderá impugnar um edital de licitação por irregularidade, nos termos da lei;
- Art. 63 - Qualquer cidadão pode obter cópia autenticada do processo da licitação e do conteúdo dos contratos celebrados pela Administração Pública, bastando que efetue o pagamento dos emolumentos devidos.

Da análise dos elementos legais percebe-se que a previsão e controle pela sociedade não se restringe à formação de conselhos de políticas sociais, mas abrange todas as iniciativas possíveis, em formas de instituições ou não, de participação da sociedade no intuito de colaborar com o Estado.

Nesta concepção, portanto, estão desde as Organizações Não Governamentais (conhecidas como Terceiro Setor) até a participação da sociedade por meio de representantes em conselhos que contribuem na definição de políticas e acompanham a execução das mesmas.

Além disso, deve-se acrescentar a criação da Lei Complementar nº. 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que tem o objetivo de fixar regras e limites para as despesas públicas. Para Carvalho e Neves (2005) a LRF consagra a transparência da gestão como mecanismo de controle social, a partir do momento em que exige a publicação de relatórios e demonstrativos de execução orçamentária, apresentando ao contribuinte a utilização dos recursos que ele coloca à disposição dos governantes.

Pode-se afirmar o grande avanço que representou a criação da LRF visto que é instrumento de responsabilização fiscal dos gestores, e apresenta forte cunho social ao se mostrar como uma iniciativa de permitir à sociedade conhecer e compreender as contas públicas, estimulando um controle social mais efetivo, partindo do pressuposto de que, o cidadão terá mais condições de cobrar, exigir e fiscalizar se conhecer de que forma estão sendo aplicados os recursos públicos.

Diante das contribuições legais apresentadas, autores há dentre os quais Brito (1992) e Siraque (2005), que diferenciam os conceitos de controle social e participação popular, por entender que estes muitas vezes se confundem.

Na óptica de Siraque (2005, p.99) o controle social é aquele:

Realizado por um particular, por pessoa estranha ao Estado, individualmente, em grupo ou por meio de entidade juridicamente constituída, sendo que nesse caso, não há a necessidade de serem estranhas ao Estado, mas pelo menos de uma parte de seus membros ser eleita pela sociedade.

Como exemplo de controle social, nesta concepção, pode-se citar a atuação dos conselhos de políticas sociais. Já a participação popular, conforme defende Brito (1992), está caracterizada quando o exercente do controle pode criar norma jurídica estatal, ou seja, está influenciando na formação da vontade normativa do Estado. Nesta concepção são exemplos de participação popular: o voto, o plebiscito, o referendo, a iniciativa popular de projetos de leis, a participação na elaboração da lei orçamentária.

Em que pese o entendimento dos autores, a abordagem utilizada neste estudo é aquela que compreende o controle social como um conceito macro, no qual se inclui qualquer ação advinda de manifestações, formais ou informais da sociedade, atuando no interesse coletivo, necessárias à fiscalização das organizações públicas ou privadas, que detenham e/ou gerenciem e apliquem recursos públicos, sendo o foco do estudo o controle social exercido por meio dos conselhos de políticas sociais.

Contextualizando a administração pública brasileira no cenário de Estado Gerencial, o estudo de Silva (2002) analisa os aspectos administrativos, culturais, políticos, sociais e históricos, concluindo que uma das principais forças para o controle na administração pública seria o controle social. Porém, o autor alerta que a sociedade, em face da análise de aspectos atinentes à formação cultural e política da mesma, por vezes demonstra que não está suficientemente preparada para exercer essa tarefa sozinha.

Concluindo sua posição, Silva (2002) indica ações a serem desenvolvidas para o reforço e implementação desse controle, dentre as quais se destacam: a valorização do controle social na estratégia de mudança; a criação de canais de atuação para controle social; a melhoria de capacitação e cultura no serviço público; o desenvolvimento e padronização de indicadores de desempenho e a uniformização e integração dos sistemas de informação. Esta última ação sugere a integração do controle social com o controle institucional, no intuito de melhorar o fluxo informacional.

Neste ambiente se desenvolve o objeto deste estudo, ao verificar como as informações fornecidas por um ramo do controle institucional, o controle interno, estão contribuindo para o exercício do controle social.

Considerando o objetivo deste estudo discute-se a seguir o papel dos conselhos de políticas sociais, uma das formas de controle social, no controle das ações dos gestores públicos.

CAPÍTULO 4. O PAPEL DOS CONSELHOS DE CONTROLE SOCIAL PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

4.1 CONSELHOS DE POLÍTICAS SOCIAIS

Para Carneiro e Costa (2001), a descentralização formalizada pela Constituição possibilitou a vigência de condições institucionais e políticas para a implantação de conselhos nas três esferas de governo. Estes canais de participação tornam-se institucionalizados, com identidades e atribuições legais formalmente instituídas, convertendo-se em instrumentos da política e atuação social, apresentando-se como reais expressões da democratização da política e da sociedade.

Para Bittar e Coelho (1994), como resultado do processo de descentralização do poder surge a constituição de conselhos populares, canais institucionais de participação e reconhecimento dos diversos atores sociais na construção de uma esfera pública democrática, que representam o incremento do controle social. Neste sentido, os autores entendem que seu funcionamento depende de canais de participação individuais, combinados com um processo de informação mediante a informatização, transparência e estímulo aos cidadãos para intervirem coletivamente na definição, execução e controle das políticas públicas.

Um dos pressupostos da descentralização é que a proximidade entre governado e governante possibilite à população acompanhar melhor as ações dos governos locais. Em razão disso, os Conselhos Municipais são instâncias criadas para propiciar que a população, mediante sistema representativo, acompanhe a implementação dos programas e das políticas setoriais (ANDRADE, 2007).

Neves *et al* (1997) resgatam o conceito de *accountability* e chamam os conselhos de “agências de *accountability*”, por entenderem que estes representam instrumentos que permitem o bom desempenho de governos e, assim, um mecanismo indutor de sua fidelidade ao interesse público.

Duarte *et al* (2005) nesta mesma esteira, advogam que a formação destes conselhos em diversas áreas (educação, saúde, assistência e outras) constitui importante inovação, por permitir a participação popular na discussão, formulação de políticas públicas, na produção de decisões, bem como na fiscalização da atuação do governo.

Cumprir resgatar o conceito já tratado neste estudo, que se aplica à conjunção das definições esposadas, o conceito de *accountability* societal, tendo em vista que os conselhos de políticas sociais apresentam-se como agências de *accountability*,

assumindo a missão com a sociedade de garantir transparência, resposta e prestação de contas de recursos aplicados pelos gestores públicos. (SCHEDLER, 1999; FIGUEIREDO, 2002),

No Brasil, a criação de Conselhos municipais de políticas sociais deu-se paralelamente à intensificação da descentralização das políticas sociais de saúde, educação e assistência, a partir dos anos de 1990. Foi nesse período, que a Constituição Federal Brasileira de 1988 transformou os municípios em entes federativos autônomos, ou seja, dotados de autonomia política e fiscal. Nesse momento diversas funções, que antes eram de âmbito federal ou estadual, foram sendo, com ritmos e alcances diferentes, transferidas para os municípios com estratégias de incentivo.

Ainda durante os anos de 1990, foram surgindo alguns problemas de implementação e de restrições orçamentárias das políticas sociais, que por sua vez dificultaram o acesso da população aos serviços de saúde e pioraram a qualidade desses serviços, bem como do ensino público, abrindo espaço à expansão do setor privado nestes setores (BRESSER PEREIRA, 1997).

É neste cenário que os Conselhos consolidam-se, por se apresentarem como uma aposta na capacidade de a sociedade civil defender os direitos dos cidadãos ao acesso às políticas de saúde e educação de qualidade, uma vez que o governo deveria prestar contas à população quanto ao uso dos recursos setoriais, tornando a gestão das políticas mais transparente.

Sob essa missão os representantes da sociedade civil deveriam levar as demandas e problemas da população aos Conselhos, aumentando a responsividade das políticas e serviços, e incrementando o potencial de reforçar uma nova cultura mediante a introdução de valores democráticos e voltados ao bem comum (ANDRADE, 2007).

Araújo (2007) recorda que no Brasil, diversos dispositivos legais atestam a obrigatoriedade da participação popular no discorrer dos programas sociais, sobretudo com a participação dos Conselhos Municipais, vinculando a liberação de recursos à instituição desse mecanismo de controle.

A nossa própria Carta Magna retrata, não raramente, a importância e necessidade de se valorizar este instrumento de ação popular, como demonstrado a seguir, no seu Artigo 204:

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas nas seguintes diretrizes:

[..]

II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

A análise da legislação vigente (Lei 8.742/1993 (LOAS) – obriga criação do Conselho de Assistência Social; Lei nº 5.692/71 – obriga a criação do conselho Municipal de Educação; Leis 8.080/90 e 8.142/90 – obrigam a criação do Conselho Municipal de Saúde), é possível identificar, no âmbito Municipal, a obrigatoriedade de existência dos conselhos de políticas sociais, dos quais alguns exemplos são demonstrados no quadro 02 a seguir:

Quadro 02: Conselhos Municipais Obrigatórios

Conselho	Conselho Municipal de Saúde	Conselho do Municipal de Educação	Conselho Municipal de Assistência Social
Forma de Atuação/ Atribuições	Aprovar a Política de Assistência Social, normatizar ações e regular a prestação de serviços de natureza pública e privada no campo da Assistência Social; fixar normas para concessão de Registro e Certificados e conceder atestado de registro e certificado de Entidade de Fins Filantrópicos; apreciar e aprovar a proposta orçamentária da Assistência Social; estabelecer diretrizes, apreciar e aprovar os programas anuais e plurianuais do Fundo Nacional de Assistência Social; aprovar critérios de transferência de recursos para os Estados e Municípios e Distrito Federal.	Promover a discussão das políticas educacionais municipais, acompanhando sua implementação e avaliação; participar da elaboração e avaliar o Plano Municipal de Educação, acompanhando sua execução; acompanhar e avaliar a qualidade do ensino no âmbito do Município, propondo medidas que visem o seu aperfeiçoamento; promover e divulgar estudos sobre o ensino no Município; verificar o cumprimento do dever do Poder Público Municipal para com o ensino, em conformidade com a legislação pertinente.	Controlar os recursos aplicados na saúde; Acompanhar as verbas do Sistema Único de Saúde (SUS) e os repasses dos programas federais; Controlar a execução das ações na saúde; reunir-se pelo menos uma vez por mês para discutir o andamento da saúde no município.
Composição	Representantes indicados pela prefeitura e pelas entidades que fazem assistência social no município, como creches, associações de apoio ao adolescente, ao idoso, associações comunitárias.	Representantes de pais, alunos, professores, associações de moradores, sindicatos, Secretaria Municipal de Educação e demais órgãos e entidades ligados à educação municipal do setor público e privado.	Representantes das pessoas que usam o SUS; representantes de profissionais da área de saúde (médicos e enfermeiras); representantes dos prestadores de serviços de saúde (hospitais particulares); e representantes da prefeitura.

Fonte: Elaboração própria a partir da legislação vigente.

Registre-se que se tratam de conselhos obrigatórios, seja porque a sua ausência impede o recebimento dos recursos (no caso dos Conselhos de Saúde e Assistência), seja porque a ausência de seus pareceres aprovando a prestação de contas impede o recebimento de novos recursos (em todos os casos).

Verifica-se, porém, que além da aprovação ou não de contas (atos posteriores) os Conselhos possuem importante papel, em sua concepção, na participação e acompanhamento das políticas públicas, haja vista que contam com representantes dos diversos segmentos da sociedade que, por sua vez, têm a obrigação de traduzir e fazer saber os desejos de quem representam.

Em que pese a existência destes conselhos de políticas sociais, nos diversos municípios, ser de caráter obrigatório previsto em lei, e que devem ser amplamente divulgados pelas secretarias municipais sua existência e o nome de seus representantes perante a comunidade, diante do importante papel que representam, mais do que a formalidade legal têm a missão de acompanhar e representar os anseios da sociedade no que respeita a execução das políticas públicas nas diversas áreas.

Assim, um estudo acerca de sua atuação e como se pode provê-los de informações úteis por parte da contabilidade é relevante no contexto social em se inserem e pelo que representam.

4.2 DIFICULDADES DE ATUAÇÃO DOS CONSELHOS

Para Melo (2001) a responsabilização de governantes tem se constituído em um tema central da agenda pública em muitos países, por conta de episódios recorrentes de corrupção, onde fica demonstrada a debilidade das instituições e a escassez de mecanismos de controle social. Nesse sentido, o autor citado afirma que onde ocorre baixa responsabilização e alto insulamento, os decisores têm autonomia elevada, em meio a um quadro de escassez da capacidade de controle social.

Di Pietro (2005) defende que, para que o controle social funcione é preciso conscientizar a sociedade de que ela tem o direito de participar desse controle, pois é preciso criar instrumentos de participação amplamente divulgados e postos ao alcance do povo, visto que ele não pode substituir os controles hoje existentes.

Neste sentido, prover os conselhos de informações úteis acerca da gestão das diversas áreas parece ser um caminho para fomentar essa atuação. Neste sentido se propõe este estudo, ao investigar a utilidade dos relatórios da CGU sob a visão dos membros de conselhos no estado de Pernambuco.

Diversos autores já estudaram sob os mais diversificados aspectos a atuação de conselheiros de políticas sociais e seus respectivos conselhos, dando enfoques diferenciados para explicar a dinâmica deste tipo de atuação do controle social no Brasil. O assunto é afeto a este trabalho porque do entendimento desta dinâmica, poder-

se-á investigar e aduzir conclusões de como um dos elementos que podem influenciar na atuação destes conselhos, a informação contábil prestada, é percebido no caso real.

Neste sentido Freitas (1999) traz como achado de seu estudo que dentre as dificuldades de informação contábil útil para os conselhos, a análise da relação custo/benefício dos gastos públicos, além de não ser informada no processo de prestação de contas, também fica inviabilizada posteriormente, exatamente pela insuficiência de dados que, mesmo existindo, são fragmentados e construídos sem consonância com as necessidades do controle social.

Alguns estudos focalizam aspectos da organização dos Conselhos, como o cumprimento das diretrizes da legislação sobre a composição, à paridade e à proporcionalidade (BRAVO,2001); à qualidade da participação (CORREIA, 2000; WENDHAUSEN e CAPONI, 2002); aos efeitos da participação na organização da sociedade civil (PESSOTO *et al.*, 2001), na cultura cívica e política dos conselheiros (FUKS *et al.*, 2003) e na formação do capital social (LABRA e FIGUEIREDO, 2002). Estes estudos, entretanto, não tiveram por objetivo essencial discutir o que seriam informações úteis que contribuiriam para melhoria da atuação nos conselhos.

Pessoa (1999) sustenta que como fatores da dificuldade de implementação do controle social:

A falta de preparo educacional da população em geral; a inexistência de mecanismos que favoreçam a transparência da execução dos atos administrativos; a falta de acesso a dados e informações na esfera pública, particularmente quanto aos dados orçamentários e financeiros; a legislação complexa, dúbia e no mais das vezes hermética em termos de linguagem; baixa participação dos cidadãos em instituições de classes como sindicatos, cooperativas, associações, clubes, partidos e outras organizações civis; dificuldade de acesso do cidadão ao Poder público, tanto o Executivo quanto o Legislativo e o Judiciário; baixo nível de proteção dado ao cidadão que denuncia irregularidades; baixa confiabilidade do cidadão nos agentes do estado e nos agentes políticos; alto grau de impunidade; existência de mecanismos de controle pouco eficazes e pouco efetivos.

Dentre os diversos fatores elencados, a falta de acesso a dados e informações surge como interesse deste trabalho, haja vista que se parte do pressuposto de que os relatórios da CGU podem servir para atenuar esta dificuldade já que se propõem a demonstrar uma avaliação da aplicação de recursos federais nas diversas áreas de atuação e interesse dos conselhos.

Labra e Figueiredo (2002), por exemplo, chama a atenção em seu trabalho, não só para os limites da efetiva participação da sociedade civil em decidir sobre as políticas públicas, mas também para o perigo de os movimentos sociais perderem o potencial crítico no que se refere às ações do governo.

Embora tenha inferido que há o incremento do capital social dos conselheiros representantes da sociedade civil com base em estudos de caso em oito estados da Federação, mostra-se pessimista quanto à ‘qualidade’ da participação desses representantes. Tal conclusão é devida ao fato de que, na visão do autor, a população em geral ignora a existência e os objetivos dos Conselhos, enquanto as associações locais não se interessam em nomear novos representantes.

Não raramente, as autoridades boicotam a participação e cooptam as lideranças locais mediante troca de favores e benesses. Em decorrência disso, os conselheiros representantes da sociedade civil acabam por reproduzir justamente o que deveriam evitar: as relações de trocas clientelistas.

O fato de muitos conselhos terem sua criação obrigatória por lei foi discutido no trabalho de White (1996), quando identificou que a pessoa que é levada a participar sem ter consciência do seu papel como conselheiro, tem participação fraca, quase uma encenação. A aprovação de contas e políticas ocorre sem debates nem discussões e, em alguns casos, os conselheiros, em razão de não terem muita consciência do seu papel, ‘assinam embaixo’ das deliberações de forma mecânica, apenas para cumprir protocolo (BEZERRA, 1999; LABRA e FIGUEIREDO, 2002; FUKS *et al.*, 2003).

Cortes (2002) identifica pelo menos duas pré-condições essenciais para participação dos conselhos na sociedade: uma sociedade civil ativa e organizada e gestores abertos à participação. Além destas, a desigualdade de poder e de acesso à informação entre os representantes do governo e da sociedade civil dificulta a participação mais dinâmica.

Nesta esteira, o presente estudo não se propõe a investigar as dificuldades de atuação dos conselhos sociais em Pernambuco, nem tampouco discutir qual a motivação para o nível de atuação destes. Pretende-se, de fato, a partir da indicação da literatura que o acesso à informação é um dificultador de atuação dos conselhos, verificar se os relatórios de uma instituição de controle, a CGU, podem ser compreendidos como facilitadores da atuação na medida em que sejam identificados como úteis ou não na percepção destes conselheiros.

Santos e Cardoso (2001) corroborando com o indicativo de necessidade de informação identificam que o exercício do controle social pelos conselhos de políticas públicas, somente pode ocorrer quando existem instrumentos de divulgação e controle da consistência das informações governamentais (acesso fácil a informações referentes a licitações, contratos, programas governamentais, avaliação do resultado de políticas), assim como canais de reclamações da população para o governo.

O estudo de Silva e Afradique (2006), bem como o trabalho de Siraque (2007) enumeram alguns fatores, descritos a seguir, que impedem a participação popular e consequente controle social.

Um desses fatores seria o **clientelismo político** pela utilização da administração pública com a finalidade de prestar serviços que privilegiem alguns em detrimento da grande maioria da população.

Outro fator seria o **assistencialismo ou paternalismo**, que tem impacto negativo por impedir a promoção da cidadania, a politização e as políticas públicas de combate à pobreza e à ignorância, uma vez que o ser humano não é encarado como um sujeito de direitos e obrigações, mas apenas como um ser que necessita somente de ajuda e de caridade de forma episódica e não continuada.

Os autores supracitados apontam ainda, a **falta de cultura participativa e fiscalizatória** (visto que as pessoas não gostam de participar e acreditar que nada podem fazer já que tratam a corrupção sendo uma atividade eminentemente política e sem solução), aliada às dificuldades para acessar as informações públicas, tanto pela comunidade quanto pelos servidores públicos, que no geral tratam informação como se fosse um segredo de Estado. Mais uma vez o acesso à informação útil é destacado como dificultador de atuação dos conselhos.

No Brasil, como se pode perceber, a cultura do controle social ainda é muito incipiente e enfrenta dificuldades, dentre as quais a deficiência da informação parece ser recorrente. Neste contexto, portanto, é que se define esta investigação, que pretende responder à seguinte questão: considerando que os relatórios do controle são potencialmente fonte de informação de interesse dos conselheiros, será que estes relatórios são úteis, sob a ótica da hierarquia da informação contábil, para o exercício do controle social e consequente superação deste aspecto de dificuldade de informação?

Em que pesem tais dificuldades cumpre resgatar que a literatura aponta vários casos de experiências exitosas de controle social, dentre estas os estudos de Tandler e Freedheim (1994), Evans (1996), Schonwalder (1997), Tandler (1998) e Akkerman *et al* (2004) (participação social e controle social) e Santos (2002), Almeida (2003), Noia e Guzmán (2006), Alves (2006), Souza (2006), Stralen *et al* (2006), Maciel (2007), Mello *et al* (2008), (que discutiram algumas experiências exitosas de participação de Conselhos de Políticas Públicas no controle social).

Diante do exposto cumpre registrar que não é objetivo deste estudo, portanto, discutir as diversas causas que contribuem ou não para os conselhos terem experiências exitosas de controle social, bem como não intenciona comprovar ou não a efetiva

participação no caso dos conselhos de políticas públicas do Estado de Pernambuco. De fato, intenciona-se discutir um dos elementos que podem contribuir (o relatório da CGU), verificando se é útil ou não na visão dos conselheiros para sua atuação enquanto controle social.

4.3 OS CONSELHEIROS SOCIAIS COMO USUÁRIOS DOS RELATÓRIOS DA CGU

Iudícibus (2004, p. 25), de forma sintética, revela que “o objetivo básico da Contabilidade, [...], pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”. Defende ainda o autor que cada grupo de usuário tem objetivos e necessidades diferentes, devendo ser uma preocupação do contador como gerar informação útil que possibilite a tomada de decisão.

Nesta esteira, Dias Filho (2000) e Santos (2000) defendem que além de interpretar e atender às novas necessidades dos usuários tradicionais, deve-se também identificar e satisfazer outros agentes que demonstrem interesse em informações de natureza contábil e que já surgem com expectativas diferentes e até mais sofisticadas. Na visão de Oliveira (2006) essa diversificação envolvendo usuários e seus respectivos interesses e níveis de conhecimento configura um desafio para a contabilidade no que tange à consecução do seu objetivo principal.

A informação contábil, em geral, destina-se a apoiar decisões dos agentes econômicos. O seu papel relaciona-se com a redução do nível de incerteza que rodeia os processos de tomada de decisão. Nestes, o objetivo é maximizar o valor da função objetivo, a qual, em termos financeiros, é representada pelos fluxos de caixa esperados e relacionados com uma determinada linha de ação.

Para Vela Bargues (1992, p.115), no caso do setor público, a informação contábil possui peculiaridades:

- 1) Em primeiro lugar, os elementos ambientais externos: heterogeneidade, fragmentação do poder, responsabilidade e ausência de mercado;

- 2) Em segundo lugar, os elementos internos: prestação de um serviço como prioridade, ausência de fins lucrativos, dificuldades na medição do “output”, sentido diferente de proveito, ênfase na posição financeira, importância do orçamento e importância da legalidade.

Assim, utilizando-se da classificação do GASB (1985) podem ser identificados os seguintes grupos de usuários da informação contábil no setor público:

Quadro 03 – Usuários da informação contábil do setor público

Grupo	Cidadãos	Membros do Legislativo e Controle	Investidores e credores
Descrição	Contribuintes, Eleitores, Recebedores de Serviços, Associações ou grupos de defesa dos cidadãos, Cidadãos em geral e Estudiosos das Finanças Públicas	Vereadores, Deputados e Senadores, Organizações não-governamentais, Câmaras de comércio, Conselhos de Políticas Públicas, Tribunais de Contas e demais órgãos de controle.	Pessoas que individualmente se convertem em credores ou investidores, Instituições investidoras ou credoras, Subscritores de títulos, Instituições financeiras, Agências de classificação de risco

Fonte: Elaboração Própria.

No caso da contabilidade comercial, talvez o principal grupo de usuários seja o dos acionistas; já no caso da contabilidade pública são os cidadãos, haja vista o conflito de agência já discutido neste estudo. Em verdade esse grupo tem como interesse principal saber se estão sendo atendidas as suas necessidades, acompanhar a qualidade da administração pública, a partir da execução dos recursos públicos na consecução de políticas públicas de forma efetiva. Considerando ser o cidadão o usuário preferencial da contabilidade pública, faz parte da agenda de preocupações da contabilidade aplicada ao setor público, investigar como se dá o acesso e compreensão deste usuário às informações que são produzidas.

Neste contexto um grupo de usuários em especial destaca a atenção deste trabalho, os Conselhos de Políticas Sociais, que como agências de *accountability* assumem o papel de instâncias de controle a partir do momento em que são compostos por diversos segmentos da sociedade que representam as vontades e anseios destes segmentos.

Os conselhos estariam interessados no que Campos (1990) considera aspectos importantes a serem observados na *accountability* governamental: qualidade dos serviços; maneira como tais serviços são prestados; justiça na distribuição de benefícios, como também na distribuição dos custos econômicos, sociais e políticos dos serviços e bens produzidos; grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas.

Trata-se de campo de preocupação, especialmente dos conselhos, posto que estes padrões de *accountability* governamental, conforme defende a autora, não são garantidos pelos controles burocráticos (o controle institucional), sendo necessária a

experiência de quem vive as necessidades e a realidade para mensurar e acompanhar o seu efeito.

Em que pese o controle institucional não ter o alcance desejado e necessário para uma *accountability* governamental plena, pode-se afirmar que o primeiro pode fornecer elementos que viabilizem o alcance desta última pela atuação dos conselhos. Neste sentido estão os relatórios, os demonstrativos, as avaliações produzidas pelas diversas instâncias de controle que trazem informações sobre como estão sendo aplicados recursos na visão do controle e podem externar informações importantes para o exercício do que se está conceituando de *accountability* governamental plena.

Sob esta óptica elencou-se um instrumento para ser avaliado neste estudo, o relatório de auditoria de um órgão de controle (a CGU) para verificar se este estaria alcançando o potencial informativo necessário, de forma a propiciar condições adequadas aos conselheiros de políticas sociais acerca da avaliação da execução de políticas na aquisição de bens e prestação de serviços à sociedade, em outras palavras, verificar se é considerado útil por este grupo de usuários de acordo com as necessidades que apresentam.

Este relatório é fruto do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos, mecanismo de sorteio público realizado pela CGU para definição de regiões onde serão desenvolvidas fiscalizações especiais, por amostragem, com relação aos recursos públicos federais ali aplicados, por via dos órgãos da administração federal, diretamente ou por meio de repasse, sob qualquer forma, para órgãos das administrações dos Estados ou dos Municípios e quaisquer outros órgãos ou entidades legalmente habilitadas.

De acordo com informações disponíveis no sítio da CGU (www.cgu.gov.br), a esperada eficácia da fiscalização por sorteio como instrumento inibidor da corrupção deve-se ao fato de que, mesmo não se encontrando irregularidades nas regiões fiscalizadas, o processo estimula, entre os administradores públicos, práticas mais rigorosas de controle, para assegurar a correta aplicação do dinheiro público.

Os sorteios são realizados periodicamente pela Caixa Econômica Federal, que utiliza os mesmos equipamentos empregados para o sorteio da loteria federal. Representantes da imprensa escrita, da televisão e do rádio, dos partidos políticos e de entidades da sociedade civil são convidados a acompanhar os sorteios, para atestar a lisura e a imparcialidade na definição das regiões a serem fiscalizadas.

Da avaliação da execução dos recursos federais utilizados nos municípios nas diversas áreas é produzido relatório, publicado no sítio da instituição e que tem como

objetivo: garantir a observância do princípio constitucional da impessoalidade; conscientizar e estimular a sociedade para o controle dos gastos públicos; inibir e dissuadir a corrupção; e coletar dados que indiquem tendências a respeito da execução dos programas de governo (CGU¹, 2008). Verifica-se que na visão da própria CGU um dos objetivos deste relatório é propiciar o controle social.

O relatório compreende uma introdução geral, onde são destacados o objeto de exame e os períodos de exame, as Ações Governamentais que foram objeto das ações de controle, apresentadas, por Ministério Supervisor, discriminando, a quantidade de fiscalizações realizadas e os recursos aproximados aplicados.

Na descrição das ações é informado o ministério, o programa, a ação, a quantidade de OS (Ordem de Serviço) e o valor envolvido, conforme exemplo a seguir:

26000 MINISTERIO DA EDUCACAO
PROGRAMA:
 VALORIZACAO E FORMACAO DE PROFESSORES E TRABALHADORES DA EDU
AÇÃO:
 COMPLEMENTACAO DA UNIAO AO FUNDO DE MANUTENCAO E
 DESENVOLVIMENTO DA EDUCACAO BASICA E DE VALORIZACAO DOS
 PROFISSIONAIS DA EDUCACAO – FUNDEB – NO ESTADO DE PERNAMBUCO
QUANTIDADE DE O.S. : 1 VALOR: R\$ 2.941.900,59

Em seguida é informado que o relatório traz constatações de campo acerca de possíveis descumprimentos de dispositivos legais e contratuais, informando-se ainda que o gestor já se pronunciou sobre os assuntos destacados e apresenta resumo (a descrição resumida em forma de títulos) das principais impropriedades/irregularidades encontradas na aplicação dos recursos federais, chamado de sumário das constatações.

Na parte do detalhamento das constatações são apresentados: o programa de governo, a ação, o objetivo da ação, o número da ordem de serviço, o objeto verificado, o agente executor, a qualificação do instrumento de transferência (se é transferência direta, se é convênio, se é transferência fundo a fundo) e o montante de recursos financeiros envolvidos.

As constatações são apresentadas com um título identificando o assunto geral que trata, título este utilizado no questionário de pesquisa no intuito de verificar o conhecimento e compreensão do assunto tratado pelos entrevistados (parte 2 do questionário anexo).

¹ Disponível no sítio www.cgu.gov.br, acesso em 01/08/2008.

Além desse título é apresentado o campo “Fato”, que traz a descrição do achado de auditoria, contendo texto, tabelas, fotos, etc.; o campo “Evidência”, onde está descrito que evidências foram consideradas para a realização da constatação; o campo “Manifestação da Unidade Examinada”, onde consta a justificativa do gestor (executor) do recurso para a situação encontrada e constatada no fato do relatório; e o campo “Análise do Controle Interno”, onde consta se a CGU aprovou ou não a justificativa apresentada pelo gestor, constando uma avaliação desta justificativa apresentada.

Registre-se que em alguns relatórios utilizados neste estudo verificou-se que estes dois últimos campos continham expressões como “aguarda”, “aguardando a manifestação do gestor”, “o gestor não se manifestou”, interpretadas como indicativo de que não houve justificativa para determinada constatação e conseqüentemente não houve avaliação de justificativa pela CGU.

Ao final o relatório traz breve conclusão destacando as constatações que considerou mais importantes.

Considerando o conteúdo e o objetivo do relatório pode-se afirmar que o mesmo, ao menos teoricamente, tem grande potencial informativo para os conselhos de políticas sociais, haja vista se propor a avaliar a utilização de recursos, sendo possível supor o mesmo como instrumento de informação útil para o exercício do controle social. É sob esse pressuposto que reside este estudo, que se propõe a avaliar se esta hipótese de utilidade se confirma na visão desse grupo de usuários: os conselhos.

CAPÍTULO 5. A TEORIA DAS REPRESENTAÇÕES SOCIAIS E O CONTROLE SOCIAL

5.1. CONCEITUAÇÃO DA TEORIA DAS REPRESENTAÇÕES SOCIAIS

Sendo o outro pilar teórico deste estudo, cumpre realizar breve explanação sobre a Teoria das Representações sociais. A Teoria das Representações Sociais foi criada em 1961, na França, pelo psicólogo social Serge Moscovici ao lançar o livro “*La psychanalyse, son image et son public*”, no qual faz um estudo em que a psicanálise sai dos grupos de especialistas e passa a adquirir um significado novo frente aos grupos populares. No Brasil, os primeiros estudos datam de 1985 e apresentam maior impulso a partir de 1993 (SÁ e ARRUDA, 2000).

Na visão de Moscovici (2007) a representação social constitui uma forma de pensamento social que inclui informações, experiências, conhecimentos e modelos que, recebidos e transmitidos pelas tradições, pela educação e pela comunicação social, circulam na sociedade.

Para Moscovici (op cit), o conceito de representação social tem origem na Sociologia e na Antropologia, através de Durkheim e Lévi-Bruhl. Também contribuíram para a criação da teoria das representações sociais, a teoria da linguagem de Saussure, a teoria das representações infantis de Piaget e a teoria do desenvolvimento cultural de Vigotsky.

Em seu estudo seminal Moscovici se propôs a verificar como ocorreria a apropriação do conceito científico da psicanálise pela sociedade francesa, tendo em vista que a guerra e a instabilidade social, a inquietude e a ansiedade, as características daquela sociedade, fariam com que os leigos (público em geral) adaptassem os conceitos formais divulgados pelos meios de comunicação e pelas pesquisas científicas em algo mais tangível e diferente do pretendido pela comunidade científica, algo ancorado na sua realidade de compreensão.

Assim, o conceito formal da psicanálise - uma ciência que se propõe a "esclarecer a natureza social" -, é transformado em um conceito diferente do original, ou seja, em uma representação social (MOSCOVICI, 2007).

Desta forma o autor defende que indivíduos ou grupos não são receptores passivos, mas participantes importantes de uma sociedade pensante, elaboradores de um pensamento social onde constantemente (re)avaliam seus problemas e soluções através da re-significação.

Moscovici (op cit) defende nesta esteira que a re-significação possui um fim prático aos indivíduos e aos grupos: desenvolver um meio mais simples de compreender (pela lógica não científica) e ao mesmo tempo, dar chance às pessoas na resolução de seus próprios problemas e conflitos.

Pavarino (2004) discute que permitir que problemas pessoais ou do grupo possam ser resolvidos a partir da elaboração de um senso comum não justifica por si a existência de uma representação. Esta só se torna necessária quando há conflitos entre o que foi dito e o efetivamente compreendido, quando há deficiências na comunicação.

Autores há que seguiram linhas derivadas da de Moscovici para conceituar representação social, dentre os quais Abric (1994), Jodelet (1994) e Wagner (1998). Para Jodelet (1994, p. 36) “[...] é uma forma de conhecimento socialmente elaborada e partilhada, tendo um objetivo prático e concorrendo à construção de uma realidade comum a um conjunto social”.

Wagner (1998, p. 3), salienta:

[...] é um conteúdo mental estruturado – isto é, cognitivo, avaliativo, afetivo e simbólico – sobre um fenômeno social relevante, que toma a forma de imagens ou metáforas, e que é conscientemente compartilhado com outros membros do grupo social.

Apointa ainda Abric (1994, p. 188), que representação social “[...] é produto e processo de uma atividade mental pela qual um indivíduo ou um grupo reconstitui o real ao qual ele é confrontado e lhe atribui uma significação específica”.

Sá (1998) explica que a linha de pensamento desenvolvida por Denise Jodelet, segue a proposta original de Moscovici, já a de Jean Claude Abric é centrada nos processos cognitivos, priorizando a teoria do Núcleo Central e uma outra, mais sociológica, representada por Willen Doise, demonstrada no pensamento de Wagner acima.

De uma maneira geral, a definição a seguir exprime a conceituação da teoria utilizada neste estudo, entendendo-se uma representação social como:

Um sistema de valores, idéias e práticas, com uma dupla função: primeiro, estabelecer uma ordem que possibilitará às pessoas orientar-se em seu mundo material e social e controlá-lo; e, em segundo lugar, possibilitar que a comunicação seja possível entre os membros de uma comunidade, fornecendo-lhes um código para nomear e classificar, sem ambigüidade, os vários aspectos de seu mundo e de sua história individual e social (MOSCOVICI, 2007, p. 21).

No caso do presente estudo intenciona-se utilizar o que esta teoria demonstra como processo de mediação da comunicação das informações contábeis, procurando investigar como se dá o processo de representação social de um grupo da sociedade civil

organizada (conselhos de políticas sociais) acerca de um caso concreto, tendo em vista encontrar quais re-significados são realizados pelos Conselheiros, posto que as representações exercem o papel de intermediárias entre o conceito e sua percepção, entre o sistema cognitivo e a estrutura social, tornando-os intercambiáveis.

5.2 O PROCESSO DE FORMAÇÃO DAS REPRESENTAÇÕES SOCIAIS

Para Moscovici (op. cit.), a representação social deve ser compreendida como uma modalidade de conhecimento particular, cuja função é a elaboração de comportamentos e a comunicação entre indivíduos. Bonfim e Almeida (1992) entendem que se trata de modalidade particular porque só é representação social o conhecimento advindo do senso comum, ou seja, elaborado socialmente na vida cotidiana e que tem como função interpretar e agir sobre a realidade. No que respeita o seu papel na formação de condutas, a representação social não só modela o comportamento como também justifica a sua expressão.

As representações sociais se sobressaem em relação a outros fenômenos no plano simbólico porque surgem da realidade cotidiana, a qual tem prevalência sobre outras realidades como a religiosa e a científica, por exemplo.

E essa prevalência, vista no trabalho do autor supracitado, é determinada tanto pela linguagem – que não só fundamenta o cotidiano como fornece as respostas necessárias ao sentido desse cotidiano – como pela estrutura social da realidade, em cuja interação o indivíduo compartilha sua subjetividade, estabelecendo diferenças entre realidades vividas e outras que existem na consciência. Essas outras realidades têm, assim, um caráter finito de significação (BONFIM e ALMEIDA, 1992).

Por conta disso afirma-se que as representações sociais encontram o referencial no pensamento preexistente, dependendo, portanto, de um sistema de crenças, valores e imagens. Como o próprio Moscovici (op. cit., p. 216) afirma fenômenos novos podem ser incorporados a “modelos explicativos e justificativos que são familiares e conseqüentemente aceitáveis. Esse processo de troca e composição de idéias (que ocorre por meio do discurso) é sobretudo necessário, pois ele responde às duplas exigências dos indivíduos e das coletividades”. De um lado, constroem-se sistemas de pensamento e de compreensão e, de outro, adotam-se visões consensuais de ação, mantendo o vínculo social e a continuidade da idéia.

Neste contexto pode-se conceber que as representações sociais estão contidas no próprio processo de comunicação entre os indivíduos, inclusive o processo de comunicação das informações contábeis, tendo em vista que conforme defende Dias

Filho (2000) é necessário compreender o processo de comunicação entre a contabilidade e seus usuários para identificar os elementos mais significativos que merecem ser considerados no processo de comunicação da informação contábil.

Como defende Santos (1994), sob a visão da teoria das representações sociais essas informações são filtradas e arquivadas na memória, formando esquemas coerentes e constituindo uma matriz cognitiva do objeto, de modo a permitir ao sujeito compreendê-lo e agir sobre ele. Essa troca possibilita o acesso aos fenômenos sociais, acesso esse no qual as práticas do conhecimento e do conhecimento prático têm um papel fundamental.

A representação social revela assim um contexto mais amplo pois prepara a ação, conduz o comportamento, modifica e reconstitui os elementos do ambiente no qual vai ocorrer o comportamento. No que respeita à comunicação, o papel da representação social é o de constituir um instrumento por meio do qual os grupos aprendem formas de se envolver e de se relacionar, com a mediação da linguagem, portanto, objeto de interesse deste estudo.

O processo de construção da representação social admite, para tanto, a existência de dois universos, o consensual e o reificado. Como explica Moscovici (op. cit., p.52), os universos consensuais e reificados são próprios de nossa cultura, mas:

O contraste entre os dois universos possui um impacto psicológico. Os limites entre eles dividem a realidade coletiva, e, de fato, a realidade física, em duas. É facilmente constatável que as ciências são os meios pelos quais nós compreendemos o universo reificado, enquanto as representações sociais tratam com o universo consensual. A finalidade do primeiro é estabelecer um mapa de forças, dos objetos e acontecimentos que são independentes de nossos desejos e fora de nossa consciência e aos quais nós devemos reagir de modo imparcial e submisso. Pelo fato de ocultar valores e vantagens, eles procuram encorajar precisão intelectual e evidência empírica. As representações por outro lado, restauram a consciência coletiva e lhe dão forma, explicando os objetos e acontecimentos de tal modo que eles se tornam acessíveis a qualquer um e coincidem com nossos interesses imediatos.

O estudioso anteriormente mencionado aponta que, diante destes universos, na formação das representações sociais intervêm dois processos, intrinsecamente ligados e moldados por questões de ordem sociais, quais sejam: ancoragem e objetivação.

Referindo-se à primeira questão, Moscovici (op. cit., p. 30), explica que ancoragem é “trazer para categorias e imagens conhecidas o que ainda não está classificado e rotulado”. A ancoragem é percebida como a constituição de uma rede de significações em torno do objeto, relacionando-o a valores e práticas sociais, é a atribuição de sentido ao objeto identificado. Jodelet (1990) *apud* Mazzotti (1994) ao

analisar a ancoragem como atribuição de sentido, afirma que a hierarquia de valores prevalente na sociedade e em seus diferentes grupos contribui para criar em torno do objeto uma rede de significações na qual ele é inserido e avaliado como fato social.

A ancoragem refere-se ao processo de inserção orgânica do que é estranho no pensamento já constituído, uma vez que se ancora o desconhecido em representações já existentes, o que demonstra que a ancoragem é feita na realidade social vivida, não sendo, portanto, concebida como processo cognitivo intra-individual (SPINK, 1993).

No ver de Jodelet (1994) *apud* Siqueira (2008) a ancoragem serve à instrumentalização do saber conferindo-lhe um valor funcional para a interpretação e a gestão do ambiente.

Já a objetivação é uma forma de como os elementos que constituem as representações se organizam e se materializam, é reproduzir um conceito em uma imagem. Como explica Siqueira (op. cit.) na objetivação existem três momentos: no primeiro, que se refere às informações, as crenças que envolvem o objeto da representação passam por um processo no qual irá permitir uma seleção e conseqüentemente parte dessa informação é aproveitada. No segundo, os elementos da representação são organizados de modo a construir o chamado núcleo figurativo, que estabelece uma estrutura que reproduz de forma figurativa uma estrutura conceitual.

Por fim, o terceiro, chamado de naturalização, é quando os conceitos adquirem materialidade, sendo representados pela realidade, transformando o abstrato em concreto, objetivo, palpável.

Assim objetivar é o momento em que após comunicada a idéia e a mesma ter sido classificada e nomeada, procura-se materializá-la para que se complete o processo de comunicação.

Segundo Moscovici (op. cit.), para se compreender e delimitar a constituição de um sistema figurativo (processo de construção da representação) é necessário considerá-lo como um momento de um processo de conhecimento que é gerado em função:

- 1) de pressões sociais (intragrupais e extragrupais) para atingir metas sociais específicas;
- 2) do nível e qualidade de informação possuída a respeito do objeto; e,
- 3) do grau de engajamento do sujeito em manter uma posição ou conduta frente ao mesmo.

Resumindo os processos de ancoragem e objetivação, Moscovici (op. cit., p.78) dá esta explicação:

Ancoragem e objetivação são, pois, maneiras de lidar com a memória. A primeira mantém a memória em movimento e a memória é dirigida para dentro, está sempre colocando e tirando objetos, pessoas e acontecimentos, que ela classifica de acordo com um tipo e os rotula com um nome. A segunda, sendo mais ou menos direcionada para fora (para outros), tira daí conceitos e imagens para juntá-los e reproduzi-los no mundo exterior, para fazer as coisas conhecidas a partir do que já é conhecido.

As representações sociais se inscrevem numa rede de significados oriundos de conhecimentos e valores já existentes na cultura, sendo dinâmicas porque são, em parte, resultado das representações preexistentes (objetos já classificados na memória), buscando-se classificar (nas suas categorias existentes) e rotular (dar nome). Entretanto, não significa dizer que se trata de algo estático, inalterável, permanente, posto que considerando que a sociedade está em constante transformação, esse processo estará sempre se alterando. Por esta razão, são criadas novas categorias e desconstruídas as antigas, e assim por diante. Importa observar que os dois processos (ancoragem e objetivação) são “simultâneos e se relacionam dialeticamente, não havendo relação de anterioridade e/ou causação entre os dois” (PIRES, 2005, p. 163).

Neste contexto, para compreender-se o conteúdo e o sentido das representações sociais, pode-se perceber sua estruturação em três dimensões:

1. **a informação**, conforme definem Bonfim e Almeida (1992, p. 84), é “o montante de conhecimentos, tanto qualitativos como quantitativos, que existem acerca de um objeto social aprendido por um grupo específico”. Para Santos, M. de F. S. (1994), pela informação, pode-se distinguir níveis referentes ao conhecimento do objeto;

2. **o campo da representação**, que constitui a tendência de respostas “em um grupo que engloba uma hierarquia de elementos, os quais reforçam um grupo a outro, ou a partir das influências que recebe no seu contexto” (Bonfim e Almeida, 1992, p. 84). Santos (1994) complementa explicando que se trata de uma unidade estruturada hierarquicamente, demonstrando a forma como o conteúdo se organizou;

3. **a atitude**, que expressa as orientações sobre o objeto, sejam elas positivas ou negativas. Segundo Santos, M. de F. S. (1994), a atitude e a informação são dois elementos do conteúdo que se estruturam no campo das representações sociais.

Em outras palavras, pode-se afirmar que as representações sociais se configuram articuladas em três dimensões: (a) informação; (b) imagem, e (c) atitude. A primeira dimensão está relacionada à organização dos conhecimentos que determinado grupo

possui acerca do objeto social; a segunda diz respeito à ideia de modelo social (sob o senso comum daquele grupo), ou seja, ao “conteúdo concreto e limitado das proposições atinentes a um aspecto preciso do objeto da representação”; e a terceira dimensão destaca a orientação global que é tomada em relação ao objeto da Representação Social (MOSCOVICI, 2007, p.67).

A representação social é caracterizada, segundo Moscovici, pela sua funcionalidade (que seria a organização do real) e o seu caráter performativo (quando as representações se transformam em práticas) (Siqueira, 2008). Por outro lado o estudo de Santos (1994, p. 34-35), destacou quatro funções que teriam as representações sociais:

- 1) função de saber, quando são utilizadas para explicar à realidade social;
- 2) função de orientação, quando orientam as práticas sociais;
- 3) função identitária, quando contribuem para cada grupo ao compartilhar uma representação social, acabar por criar a sua própria identidade, diferenciando-se de outros grupos; e
- 4) função justificadora, quando servem de referências justificadoras dos comportamentos por serem interpretadas como guias de conduta compartilhadas socialmente.

Diante disso este estudo pretende identificar o processo de construção das representações, levando em conta os aspectos e funções que assume, verificando como podem contribuir para explicar o processo e as reações à comunicação de informações contábeis por meio do relatório de fiscalização da CGU, por um grupo social específico, os conselhos de políticas sociais. Neste sentido discute-se no item a seguir a ligação das representações sociais e as práticas dos conselhos de políticas sociais.

5.3 A RELAÇÃO ENTRE REPRESENTAÇÕES E CONSELHOS SOCIAIS

As representações sociais, sob o ponto de vista da dinâmica da familiarização com o não familiar, envolve dois processos: a objetivação e a ancoragem. Trata-se de um processo de classificação, nomeação e na integração do não familiar àquilo que já faz parte da nossa compreensão do mundo. Esse processo pode ser identificado na comunicação das pessoas, na conversa, no uso das palavras, haja vista que é nesse momento que elas representam (objetos físicos ou simbólicos).

As palavras e a estruturação que as mesmas têm entre si, nas situações de compreensão do mundo pelo "pensador amador", são indicador importante das representações, na medida em que exprimem sistemas de asserções morais e de saber prático do senso comum.

Foi nesse sentido que o material verbal produzido pelos participantes da pesquisa foi analisado. Os campos lexicais associados a um objeto de comunicação são bons indicadores de representações sociais sobre as informações contábeis contidas no relatório da CGU.

O estudo das representações sociais mostra-se como espaço fértil para atingir esses propósitos, na medida em que investiga justamente como se formam e como funcionam os sistemas de referência que são utilizados para classificar pessoas e grupos e para interpretar os acontecimentos da realidade cotidiana. Por suas relações com a linguagem, a ideologia e o imaginário social e, principalmente, por seu papel na orientação de condutas e das práticas sociais, as representações sociais constituem elementos essenciais.

Alguns estudos discutem a relação das representações sociais sob a visão psicológica de determinadas situações sociais, dentre os quais os de Araújo et al (2005), Santos et al (2005), Oliveira et al (2006), que enfocaram as representações em situações relativas à saúde e à doença, ou ainda representações de questões sociais, como é o caso dos estudos de Coutinho et al (2004), Almeida et al (2006), Guimarães e Campos (2007). Autores há que discutiram ainda a contribuição das representações sociais no processo de educação (SIMAN, 2005; RANGEL, 2007; BARBOSA, 2007) e no processo de comunicação (PAVARINO, 2004).

Considerando que é questão afeta à contabilidade o processo de comunicação conforme defendem Dias Filho (2000), Dias Filho e Nakagawa (2001), este estudo incumbe-se de revelar que contribuições a teoria das representações pode ofertar para a compreensão e melhoria do processo de comunicação de informações contábeis. Neste sentido, conforme revela o estudo de Roslender e Dillard (2003), Reiter e Williams (2002), Koonce e Mercer (2005), Pihlanto (2003) (psicologia e contabilidade) bem como os estudos de Dias Filho (2000), Dias Filho e Nakagawa (2001), as pesquisas científicas na área contábil precisam se preocupar não só com o objeto da informação contábil, mas com os atores, procurando compreender os fatores que intervêm no processo de comunicação para que sejam fornecidas informações úteis a sua utilização.

Considerando os conselheiros de políticas sociais como atores que possuem suas práticas sociais e suas representações acerca das informações contábeis, o estudo das representações sociais pode revelar importante contribuição para que seja melhor compreendido o processo psicológico-social destes atores no que respeita os relatórios da CGU.

Os estudos de Sá (1994), Trindade (1998), Trindade (1998a), Abric, Moscovici, Rouquette (2000), Almeida, Santos e Trindade (2002) discutiram sob aspectos diferenciados as relações entre práticas sociais e representações sociais, revelando que embora existam algumas divergências na própria conceituação de práticas sociais, existem aspectos convergentes, dentre os quais que estas práticas se apresentam como conjunto de ações de forma encadeada e muitas vezes padronizada cujas representações sociais podem contribuir na compreensão. Por outro lado, o estudo de Siqueira (2008) correlaciona as práticas de conselheiros de um conselho de políticas públicas, revelando a importante ligação e o potencial que tem a teoria das representações para estudar e tentar compreender a forma de atuação destes conselheiros.

Diante destes estudos, compreendendo que os conselheiros produzem práticas sociais diante das situações de sua atuação e que suas ações com relação ao relatório da CGU podem ser compreendidas como práticas diante de uma situação específica correlacionada diretamente com seus interesses enquanto atores sociais. Neste cenário as representações destes conselheiros interessam a este estudo como forma complementar em visualizar a percepção dos mesmos com relação a utilidade das informações contábeis no sentido amplo.

CAPÍTULO 6. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

6.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Como público-alvo desta pesquisa foram definidos os líderes comunitários e outros representantes da sociedade civil, chamados de conselheiros, que participam de Conselhos de Políticas Sociais em Municípios do Estado de Pernambuco. O público-alvo foi definido sob a hipótese dessa parcela da sociedade ser diretamente atuante no Controle Social de seus respectivos municípios por participarem de Conselhos de Políticas Sociais legalmente constituídos em diferentes áreas.

Para atender aos propósitos do estudo foram escolhidos como alvo da pesquisa apenas os municípios cujos relatórios de fiscalização de recursos federais no Estado de Pernambuco, realizados pela CGU são públicos e estão disponíveis no sítio www.cgu.gov.br, sendo omitidos os nomes dos Municípios quando das respostas, no intuito de evitar exprimir opinião pessoal ou política, ou expor os entrevistados por ligações políticas à gestão analisada de cada Município em estudo. O quadro 04 a seguir traz as datas dos sorteios realizados e os municípios fiscalizados:

Quadro 04 - Datas dos sorteios realizados e os municípios fiscalizados

Nº do Sorteio	Município Sorteado/Fiscalizado	Data Sorteio	Data do Relatório na Internet
25	São Caetano	9/10/2007	6/6/2008
	Sairé	9/10/2007	6/6/2008
	Capoeiras	9/10/2007	6/6/2008
24	Santa Maria da Boa Vista	24/7/2007	1/4/2008
	Sirinhaém	24/7/2007	1/4/2008
	Cachoeirinha	24/7/2007	1/4/2008
23	Arcoverde	9/5/2007	25/1/2008
	Mirandiba	9/5/2007	25/1/2008
	Quixaba	9/5/2007	25/1/2008
22	Jurema	19/7/2006	9/7/2007
	Iati	19/7/2006	9/7/2007
21	Tacaratu	2/6/2006	6/3/2007
	Gameleira	2/6/2006	6/3/2007
20	Brejinho	23/6/2006	29/12/2006

	Timbauba	23/6/2006	29/12/2006
19	Venturosa	7/11/2005	22/8/2006
	Surubim	7/11/2005	22/8/2006
18	Saloá	27/9/2005	30/5/2006
	Passira	27/9/2005	30/5/2006
17	Jupi	22/2/2005	16/8/2005
	Ouricuri	22/2/2005	16/8/2005
16	Serra Talhada	9/6/2005	27/11/2005
	Primavera	9/6/2005	27/11/2005
15	Araripina	14/4/2005	30/9/2005
	Iguaraci	14/4/2005	30/9/2005
14	Belém de Maria	17/11/2004	24/6/2005
	Lagoa do Carro	17/11/2004	24/6/2005
13	Buenos Aires	27/10/2004	15/4/2005
	Jaqueira	27/10/2004	15/4/2005
12	Buíque	18/11/2004	22/2/2005
	Igarassu	18/11/2004	22/2/2005
11	Inajá	30/6/2004	12/1/2005
	Machados	30/6/2004	12/1/2005
10	Dormentes	26/5/2004	22/11/2004
	Terezinha	26/5/2004	22/11/2004
9	Nazaré da Mata	29/4/2004	27/8/2004
	São José do Belmonte	29/4/2004	27/8/2004
8	Sirinhaém	30/3/2004	11/8/2004
	Tamandaré	30/3/2004	11/8/2004
7	Marial	12/11/2003	27/4/2004
	Pombos	12/11/2003	27/4/2004
6	Floresta	15/10/2003	12/2/2004
	Frei Miguelino	15/10/2003	12/2/2004
5	Itapissuma	3/9/2003	19/12/2003
	Saloá	3/9/2003	19/12/2003
4	Jucati	30/7/2003	17/10/2003
	Rio Formoso	30/7/2003	17/10/2003

3	Itamaracá	18/6/2003	3/9/2003
	Surubim	18/6/2003	3/9/2003
2	Alagoinha	12/5/2003	4/7/2003

Fonte: www.cgu.gov.br, acesso em 21/07/2008.

O interstício temporal entre a data do sorteio e a data da publicação do relatório na internet já serve de indicativo da tempestividade destes relatórios, entretanto há que se considerar as diversas mudanças que a CGU afirma estar implantando neste programa de fiscalização, dentre as quais destaca-se aumento de recursos fiscalizados e ampliação do número de municípios fiscalizados.

Já a Tabela 01 a seguir demonstra esse aspecto de diversificação dos municípios sorteados e fiscalizados pela CGU quanto ao tamanho e evolução populacional, bem como o PIB dos Municípios fiscalizados:

Município	População no Ano			PIB (1.000 R\$)		
	2005	2006	2007	2004	2005	2006
Alagoinha	13.454	13.619	14.704	28.146	31.993	35.431
Araripina	77.359	78.520	79.104	187.274	197.401	237.071
Arcoverde	65.249	65.905	67.458	202.902	229.066	259.934
Belém de Maria	9.637	9.460	9.797	24.791	27.098	29.425
Brejinho	7.200	7.186	7.366	13.790	15.731	18.446
Buenos Aires	11.722	11.671	13.530	28.582	31.527	37.440
Buíque	47.957	48.638	52.466	99.061	123.092	149.109
Cachoeirinha	17.788	17.922	18.037	48.175	53.965	59.659
Capoeiras	19.543	19.540	19.916	44.986	49.129	56.620
Dormentes	15.314	15.476	16.284	34.897	39.547	45.015
Floresta	26.966	27.368	27.809	118.782	120.575	136.080
Frei Miguelinho	12.276	12.149	14.692	29.870	31.100	33.412
Gameleira	26.736	27.227	27.489	55.463	67.696	73.226
Iati	17.130	17.029	18.304	36.087	39.007	41.439
Igarassu	90.904	92.455	98.601	585.061	596.568	664.465
Iguaraci	11.641	11.669	12.322	25.759	29.595	34.363
Inajá	14.688	14.942	14.605	32.448	41.535	48.594
Ilha de Itamaracá	18.522	19.001	18.412	59.866	66.219	75.925
Itapissuma	22.439	22.857	24.026	252.634	362.538	405.552
Jaqueira	12.485	12.635	12.560	27.439	29.128	34.976
Jucati	10.710	10.892	10.965	24.141	26.385	30.865
Jupi	12.667	12.727	14.274	34.772	37.477	42.612
Jurema	14.401	14.519	15.396	33.672	39.158	45.311
Lagoa do Carro	14.372	14.599	15.044	33.478	40.719	44.039
Machados	10.722	10.816	11.662	23.263	26.996	36.752
Maraial	15.803	16.124	12.473	41.931	49.556	53.466
Mirandiba	13.282	13.310	13.757	26.840	33.600	41.637

Nazaré da Mata	30.955	31.261	30.122	117.207	126.377	146.650
Ouricuri	59.078	59.499	66.077	132.127	153.545	178.337
Passira	29.130	29.130	28.598	56.567	63.566	75.250
Pombos	24.667	24.904	22.253	59.868	70.517	79.215
Primavera	11.867	11.937	12.291	47.547	54.367	66.744
Quixaba	6.484	6.417	7.097	14.366	16.373	19.432
Rio Formoso	21.853	22.049	21.735	111.830	122.840	148.723
Sairé	15.238	15.523	14.155	35.856	42.389	45.124
Saloá	15.112	15.131	15.509	31.305	35.817	41.060
Santa Maria da Boa Vista	42.965	44.053	41.329	156.869	180.662	207.115
São Caetano	35.824	36.255	36.094	72.604	82.563	95.667
São José do Belmonte	32.051	32.123	33.916	71.711	79.190	98.145
Serra Talhada	70.017	69.856	79.484	266.128	309.991	358.623
Sirinhaém	32.913	32.889	38.122	133.623	146.919	163.705
Surubim	52.771	53.210	56.238	176.152	160.194	185.686
Tacaratu	16.936	16.907	21.770	34.770	40.597	44.971
Tamandaré	18.831	19.110	18.854	58.213	71.957	81.288
Terezinha	5.994	5.939	6.735	14.960	15.908	16.848
Timbaúba	56.687	56.647	52.291	219.795	236.700	283.522
Venturosa	14.334	14.491	16.417	38.993	46.378	51.089

Tabela 01 – População e PIB dos Municípios Fiscalizados pela CGU no Programa de Sorteios Públicos
Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2008)

As informações constantes na Tabela 01 foram encontradas no sítio do IBGE (www.ibge.com.br) e demonstram o “efeito” do processo dos sorteios de Municípios fiscalizados pela CGU, incluindo Municípios com população de pouco menos de 7.000 habitantes (Terezinha) a Municípios com mais de 98.000 (Igarassu), demonstrando a diversidade de perfil destes municípios. Consta ainda na tabela acima, com o mesmo efeito ilustrativo, o Produto Interno Bruto (PIB) destes Municípios que foram alvo de fiscalização, também demonstrando essa amplitude característica da fiscalização.

Diante desta diversidade foi estabelecida como meta para este estudo procurar buscar ao máximo captar as percepções dos diferentes perfis de conselhos sociais que seriam encontrados nas diversas cidades, devido às próprias características destas.

Inicialmente intencionou-se realizar uma amostra aleatória e probabilística, porém verificando os problemas de acesso (demonstrados mais a frente) ao público-alvo da pesquisa foi selecionada uma amostra intencional (por conveniência e acesso ao público-alvo da pesquisa) e não probabilística, para realização da aplicação dos questionários no segundo semestre de 2008, dentre os conselheiros da área de saúde, educação e assistência social. Essa população foi definida considerando que a legislação em vigor trata a criação destes conselhos como obrigatória para o recebimento dos principais recursos na área de saúde, assistência social e educação dos Municípios.

Registre-se ainda que mesmo diante dos limitantes encontrados procurou-se alcançar o máximo possível de conselheiros de diferentes regiões do Estado de Pernambuco no intuito de captar as possíveis diferentes percepções devido às diferenças de tamanho do município, economia, população, cultura específica, etc.

Dentre estes conselheiros foi objetivo encontrar pelo menos um representante de cada conselho, o presidente quando possível, para responder aos questionamentos, objetivando-se assim obter uma média de 03 entrevistas por município, num total de 10 municípios (aleatoriamente), ou seja, 30 entrevistas. Em alguns casos verificou-se que não foi possível manter este padrão, existindo situações em determinados municípios que mais de um membro do mesmo conselho foi entrevistado, bem como municípios em que ocorreram menos de 03 entrevistas devido a limitações de localização dos mesmos, explicadas adiante.

6.2 RESULTADOS DO PRÉ-TESTE

Pretendia-se, inicialmente, que os questionários fossem aplicados durante o evento promovido pela CGU no Estado de Pernambuco, “Olho Vivo no Dinheiro Público” onde era trabalhada a capacitação de Conselheiros Sociais. Os municípios participantes eram escolhidos de acordo com uma programação de eventos planejada anualmente pela CGU, segregando os municípios por Região do Estado de Pernambuco. Escolhido um município pólo, onde é realizado o evento com apoio da Prefeitura, são convidados os municípios aos redores da região, média 15 municípios por evento. Cada Município deve enviar pelo menos 05 representantes, sendo 02 agentes administrativos e 03 conselheiros dos diversos conselhos do município.

Desta forma intencionava-se alcançar uma média de 80 respondentes, escolhidos aleatoriamente, independente de seus respectivos municípios já terem ou não sido fiscalizados pela CGU, contanto que respondessem o questionário com base num recorte de um relatório da CGU referente a outro município qualquer.

No intuito de verificar a adequação do questionário aos objetivos do estudo foi submetido um pré-teste um grupo de 22 conselheiros, no evento do Programa Olho Vivo no Dinheiro Público, promovido pela CGU, ocorrido no período de 02 a 06 de junho de 2008, no Município de Afogados da Ingazeira, Estado de Pernambuco. No evento encontravam-se Conselheiros dos Municípios de Itapetim, Flores, Tabira, Sertânia, Carnaíba, Afogados da Ingazeira, Quixaba, Brejinho e Solidão

Inicialmente foi explicado aos respondentes que se tratava de questionário para avaliação da utilidade do relatório da CGU para a atuação deles como controle social, e

que, desta forma, não haveria respostas certas ou erradas, mas apenas a opinião de cada um.

Da análise prévia das respostas foi identificado que 81,82% dos respondentes eram do sexo feminino, e 18,18% eram do sexo masculino. A maioria dos respondentes tinha grau de instrução até o 3º ano do ensino médio 40,91%, seguidos de 31,82% com pós-graduação, 9,09% com graduação e os demais 36,36% com nível de instrução de nível médio ou curso técnico.

A distribuição das profissões dos respondentes obedeceu a Tabela 02 a seguir:

Profissão	%
Agente comunitário de saúde	9,09%
Professor	40,91%
Engenheiro	4,55%
Agente administrativo	9,09%
Dona de casa	13,64%
Técnico em enfermagem	9,09%
Mecânico	4,55%
Aposentado	4,55%
Promotor de eventos	4,55%

Tabela 02 – Distribuição das Profissões dos Respondentes no pré-teste
Fonte: Elaborado a partir dos dados do pré-teste.

Da análise das respostas, percebeu-se que as profissões que prevaleceram entre os respondentes foram: professores, de donas-de-casa, agentes de saúde e agentes administrativos.

Quanto ao conhecimento em contabilidade, verificou-se que a maioria (59,09%) já teve algum contato com contabilidade, seja lendo um pouco, estudando algumas disciplinas ou por ter feito um curso técnico. Já no que respeita ao conhecimento em contabilidade governamental a maioria (68,18%) informou que conhecia pouco ou considerava seu conhecimento suficiente para ler, sendo que 27,27% consideravam não ter nenhum conhecimento em contabilidade pública.

Na ocasião, a maior parte dos respondentes (31,82%) compunha o conselho de políticas públicas na área de educação, mas a maioria considerava sua atuação regular (68,18%).

O questionário do pré-teste apresentava duas questões objetivas, com 09 itens ao todo, com ênfase nos seguintes pontos: se o entrevistado compreendia um recorte do relatório, anexo ao questionário; se o considerava útil e de linguagem compreensível.

Além disso, testava a compreensão do entrevistado realizando perguntas específicas sobre as informações constantes do recorte de relatório apresentado.

Daquela amostra extraiu-se uma informação importante. Em que pese a maioria dos respondentes (68,18%) afirmar nunca ter tido contato com os relatórios da CGU, quando se depararam com o recorte de um relatório, 28,57% afirmaram entender o que constava do relatório; entretanto, 70% julgaram que o relatório tinha linguagem difícil. No que concerne ao teste para verificar se este entendimento estava comprovado pelos respondentes, verificou-se que a maioria respondeu corretamente às questões. E ainda, embora a maioria (75%) dos respondentes julgasse os relatórios úteis para o exercício do controle social, 36,36% não os utilizavam na sua atividade de controle.

Deste resultado prévio inferiu-se que o formato do questionário limitava as respostas e a análise, razão pela qual este foi alterado, passando a ter questões abertas, com o intuito de investigar com mais detalhes as características da informação contábil, dividindo-as conforme o modelo constante em anexo a este trabalho. Além dessas alterações, foram incluídas questões referentes a representações sociais, outro pilar teórico deste estudo, e redirecionou-se a população objeto do estudo para os Municípios que já haviam sido fiscalizados pela CGU no Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos cujos relatórios já estavam publicados na internet.

Tal opção deu-se pelo fato de que nesta situação poder-se-ia contar com Municípios que tinham relatórios específicos, já realizados e publicados, e teoricamente enviados a todos os interessados, possibilitando uma análise acerca da utilidade em casos reais e específicos de cada Município.

6.3 COLETA DE DADOS

Inicialmente foi realizada pesquisa bibliográfica sobre a temática abordada neste trabalho em teses, dissertações, livros e artigos publicados em anais de congressos e periódicos nacionais e internacionais.

Posteriormente foi realizada pesquisa documental, analisando-se os relatórios da CGU, os regimentos internos, as atas de reuniões dos conselhos, os instrumentos legais de criação dos conselhos, além da legislação vigente sobre o assunto.

Para a coleta de dados foi utilizado o método de *survey*, com aplicação de questionários semi-estruturados com o público-alvo, que tiveram como base Roteiros de Entrevistas com perguntas abertas e fechadas norteadoras na direção do processo de investigação acerca da temática. Todas as entrevistas dos conselheiros foram realizadas *in loco* (no Município do respectivo Conselheiro), tendo sido gravadas em gravador

digital, obtendo deles autorização prévia. Terminadas as entrevistas, os arquivos foram transcritos e em seguida realizou-se limpeza do texto para posterior análise.

Os dados foram organizados por categorias analíticas, que traduziam os objetivos da pesquisa em blocos de informações agrupados por sua relativa homogeneidade conceitual e discursiva. A formulação das categorias de análise foi obtida a partir dos padrões de respostas do questionário aplicado, sendo possível ajustes ou agrupamento de respostas similares no intuito de facilitar a análise pretendida.

O questionário foi dividido em quatro partes. A primeira parte contendo perguntas abertas, sem apresentar o relatório ao entrevistado, buscava saber qual o entendimento do informante acerca das características do relatório, ou seja, seus conceitos prévios. Mesmo nos casos em que o entrevistado já tinha tido contato com relatório da CGU anteriormente, foram aplicados os questionamentos.

A segunda parte do questionário tratou das representações sociais da informação contábil, onde constaram questões abertas que pretendiam captar a percepção e a representação social que possuíam os conselheiros acerca do caso real do relatório do Município do qual participava como conselheiro. Foram escolhidas três constatações que constavam do relatório para que o conselheiro informasse o que tal documento representava para ele. No caso do conselheiro não ter tido acesso ao relatório anteriormente, questionou-se acerca da representação que esse sujeito tinha sobre as constatações e depois apresentou-se a ele o relatório para que este apreciasse e respondesse posteriormente aos questionamentos.

A terceira parte tratou das características qualitativas da informação contábil, contendo a maioria das questões fechadas, mediante a utilização de escalas tipo Likert, dando a opção dos entrevistados a atribuírem notas de 1 a 5 aos itens investigados, indo de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”. As questões abordavam as características da informação contábil, dividindo nos pilares de confiabilidade, relevância, comparabilidade e compreensibilidade, similar ao tratamento dado por Campelo (2007) em seu estudo. Constaram ainda questões abertas para exposição da motivação dos entrevistados quando sua classificação (nota), quanto a estas características, não for plena.

Nesta parte da pesquisa optou-se por questões do tipo fechado por apresentarem a vantagem de se poderem comparar respostas em virtude da sua pouca variabilidade, proporcionando respostas mais fáceis por parte dos entrevistados e permitindo respostas mais facilmente analisáveis, codificáveis e de fácil tratamento estatístico pelo o pesquisador (LAKATOS e MARCONI, 2003; BARROS e LEHFELD, 1990).

A quarta parte do questionário contemplou as características demográficas, com variáveis de gênero, grau de escolaridade e grau de conhecimento em contabilidade geral e governamental, área de atuação e nível de envolvimento com o controle social, para identificação e levantamento do perfil dos entrevistados.

As entrevistas foram gravadas no período de setembro a dezembro de 2008 em 12 municípios pernambucanos, tendo sido alcançados 31 conselheiros.

6.4 TRATAMENTO DOS DADOS

O procedimento metodológico adotado neste estudo investigativo, embasou-se na conduta indutiva clássica da busca de resultados, advindos, segundo Beuren (2003), das seguintes categorias de pesquisa: quanto aos objetivos, optou-se pela pesquisa exploratória; quanto aos procedimentos, pela pesquisa bibliográfica; e, quanto à abordagem do problema, optou-se pela “pesquisa quárito - quantitativa”.

De acordo com Demo (1991) e Minayo (1994), o conjunto dos dados quantitativos e o dos qualitativos não se opõem, ao contrário se complementam, pois a realidade abrangida por eles interage dinamicamente excluindo qualquer dicotomia.

Os resultados das questões quantitativas foram analisados através do software estatístico SPSS (Statistical Package for the Social Sciences). Tendo em vista o questionário montado, os dados obtidos foram deduzidos de uma escala nominal, possuindo uma natureza não-métrica e, por conseguinte, foram aplicados testes estatísticos não-paramétricos, conforme pode ser observado nos resultados encontrados.

Os testes foram conduzidos com base na prova não-paramétrica W de Wilcoxon, uma alternativa ao teste T, que busca verificar a variação de média de determinada amostra (SIEGEL, 1979; MARTINS, 2002; PEREIRA, 2003; MAROCO, 2003).

Para dar robustez à escolha, foram aplicados previamente os testes de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk que contribuem para identificar a normalidade de uma distribuição amostral, fator necessário para a utilização de testes paramétricos, haja vista que a rejeição nestes testes implica a escolha de testes não paramétricos (LEOTTI et al, 2005; BARROS e MAZUCHELI, 2005; MARTINS, 2006). Para se realizar comparativo das diferenças de percepções em relação a determinados fatores, utilizou-se o teste Qui-Quadrado de Pearson e o teste Exato de Fisher.

Procurou-se no aspecto quantitativo identificar, segmentadamente, se havia fatores pontuais que refutariam as hipóteses de estudo e, portanto, demonstrariam que os relatórios não eram considerados úteis para a atividade dos conselheiros de políticas sociais. Desta forma, para o grupo de característica das informações contábeis foram

realizadas questões e confrontadas as respostas no intuito de se identificar sua validade e coerência, extraíndo-se assim uma visão dos entrevistados para cada fator apontado na literatura como essencial à utilidade das informações contábeis.

No que respeita às questões qualitativas, após as transcrições dos arquivos gravados e limpeza do texto, foi organizado todo o material por assuntos discutidos no questionário, destacando os depoimentos mais significativos referentes às representações sociais dos entrevistados. A análise das informações qualitativas tentou levar em consideração os diferentes significados que apareceram na fala dos entrevistados, muitos deles explícitos, outros necessitando decifrá-los e interpretá-los, tendo como referência a teoria das representações sociais.

Procurou-se trabalhar a pesquisa no corpo da análise dos resultados, destacando os depoimentos em negritos/itálicos, como forma de diferenciá-los das citações teóricas. Os depoimentos dos conselheiros foram representados por símbolos: Conselheiro 1, 2, 3, ..., n. A análise dos depoimentos decorrentes das entrevistas se processou mediante uma interlocução entre esses discursos e a análise que a literatura a ponta, buscando correlacionar com a utilidade do relatório.

Utilizou-se, para tanto, a análise temática de conteúdo, que segundo Bardin (1977, p. 15), é um recurso metodológico onde podemos interpretar,

Mensagens obscuras que exigem uma interpretação, mensagens com um duplo sentido cuja significação profunda só pode surgir depois de uma observação cuidadosa ou de uma intuição carismática. Por detrás do discurso aparente, geralmente simbólico e polissêmico, esconde-se um sentido que convém desvendar.

A técnica referida de tratamento de dados consiste em identificar as categorias e subcategorias de respostas mais significantes, trazidas nas informações dos Conselheiros entrevistados. Na interpretação, conforme a técnica de análise de conteúdo utilizou-se a leitura flutuante das falas dos entrevistados, destacando a frase para a unidade de registro, o parágrafo para a unidade contexto; em seguida, foi efetivado o recorte das falas para que as subcategorias, as categorias e unidades temáticas fossem construídas.

No que respeita às categorias de análises, este estudo transversaliza algumas discussões como: informação contábil, participação social e instituições públicas de controle, compreensão, relevância e confiabilidade. Foram elaboradas questões que buscavam a apreensão dos conteúdos relacionados, procurando segregar os fatores que influenciavam no conceito final do entrevistado de utilidade do relatório.

Buscou-se no discurso dos entrevistados, apreender as palavras-chave e construir uma rede dos relacionamentos que são feitos acerca do relatório e de sua utilidade. Para tanto, foi utilizada a teoria contábil no que respeita às características da informação contábil e à teoria das Representações Sociais, no que respeita aos aspectos sociais e psicológicos que envolvem o processo de comunicação, no intuito de responder às questões acerca do objeto de estudo.

A teoria das Representações Sociais se constitui num referencial teórico metodológico denso para realizar uma leitura das representações sociais presentes nas práticas dos conselheiros, posto que as representações circulam no universo do agente pesquisado, se cruzam e se cristalizam incessantemente por meio da fala, dos gestos, da percepção, das entrevistas realizadas no contexto do dia-dia dos conselheiros.

Portanto, procurou-se identificar os processos de objetivação e ancoragem para a análise das representações sociais que, segundo Moscovici, são duas faces indissociáveis, a figurativa e a simbólica, de modo que cada figura possui um sentido e para cada sentido uma figura, conjugando-se a esta análise a análise quantitativa das questões objetivas, de forma ao final se alcançar um construto acerca da percepção de utilidade do relatório da CGU, materializado pelo mapa semântico das representações dos conselheiros acerca da utilidade do relatório.

6.5. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O foco desta pesquisa está adstrito ao estudo da utilidade dos produtos do controle no âmbito do Poder Executivo Federal, focando na atuação da CGU, a partir do estudo dos relatórios de fiscalização de recursos repassados a Municípios, disponíveis no sítio da instituição, com vistas a identificar a utilidade do trabalho da CGU na melhoria do controle social.

Limitou-se em seu escopo, ao levantamento das percepções por meio da aplicação de questionário aos integrantes dos respectivos Conselhos Sociais, vinculados a Municípios que sofrerão fiscalização da Controladoria Geral da União no período de 2003 a 2008, no Estado de Pernambuco, e tiveram seus relatórios publicados no sítio da instituição, portanto, publicizados.

Inicialmente, priorizou-se a busca dos presidentes dos Conselhos de Saúde, Educação e Assistência Social, entendendo-se como sendo estes os seus representantes legais. Entretanto, em alguns casos em que estes não estavam disponíveis para a entrevista, foram entrevistados outros membros do conselho. Em outros casos em que se verificou que o conselho municipal de educação não estava regularmente instituído,

optou-se por outro conselho na área de educação (como o conselho do FUNDEB) por se entender que não haveria prejuízo aos objetivos da pesquisas, já que se tratava de conselhos com áreas de atuação muito próximas.

6.6. DIFICULDADES ENCONTRADAS

Algumas dificuldades inerentes ao processo de pesquisa ocorreram neste estudo e merecem ser expostas.

Inicialmente verificou-se uma dificuldade de localização dos membros dos conselhos. Para conseguir falar com os membros, procurou-se inicialmente um contato telefônico com a Prefeitura municipal, para explicar que se tratava de uma pesquisa da UFPE, e também para solicitar o contato com a respectiva Secretaria Municipal (Saúde, Educação e Assistência Social), a fim de localizar o Presidente ou outro membro do conselho que pudesse responder à entrevista. Por vezes até o próprio cadastro da Prefeitura (telefone, endereço, etc.) constante do cadastro público do Estado de Pernambuco, disponível no sítio (http://www.portais.pe.gov.br/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1557.37#) estava desatualizado (02 municípios). Assim, não era possível estabelecer contato para localização dos conselheiros, uma vez que não foi encontrado um cadastro geral no Estado ou na União, contendo o nome e contato destes conselheiros.

Constatou-se que em 03 municípios, nem a própria Prefeitura Municipal, nem os Secretários das respectivas pastas, sabiam da existência ou como identificar quem eram os membros do conselho.

Percebeu-se ainda, que mesmo no caso em que se localizavam os nomes e contatos dos conselheiros, havia outra dificuldade: encontrar um espaço na agenda desses sujeitos para responderem aos questionamentos, haja vista que no contato inicial eram informados os objetivos da pesquisa e que se tratava de entrevista com duração média de 01h00. Em 02 municípios, foram localizados os conselheiros de saúde e assistência, respectivamente, e ambos informaram não ter tempo disponível para responder às entrevistas.

Em outro município, decidiu-se visitar sem agendamento prévio devido ao fato de se tratar de município próximo à capital. Entretanto, mesmo tendo sido localizados os conselheiros de saúde e assistência, foi informado que só seria possível responder às questões com a presença dos secretários responsáveis pelas respectivas pastas.

Para alcançar os resultados descritos nesta pesquisa, foram percorridos mais de 2.800 km, mais de 550 horas (de campo), gastos em torno de R\$ 2.500,00, considerando

combustível, alimentação, hospedagem, manutenção do veículo próprio, telefone, o que também foi fator limitante do estudo.

O acesso físico a determinadas cidades é muito difícil, uma vez que existem cidades da população de estudo (12 municípios) que distam mais de 400 km da capital do Estado, Recife, onde reside o pesquisador. Este foi um fator limitador, devido ao custo de tentar ir a estas localidades, que em sua maioria são de difícil acesso, obtendo-se como benefício baixa taxa de retorno. Ocorreu de num único dia se percorrer 700 km e somente serem alcançadas 02 entrevistas.

Optou-se, como alternativa, o envio das entrevistas via e-mail e via correio (com retorno gratuito para os entrevistados), porém não houve sucesso e não foram recebidas respostas até o fechamento do estudo.

Outro fator que merece ser registrado é que se percebeu que alguns dos entrevistados necessitavam da interlocução do entrevistador para responder a determinadas questões da entrevista, e expressões como “cautela”, “implementadas”, até a própria escala de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”, precisavam ser explicadas de outra forma que não a apresentada no questionário para o melhor entendimento do mesmo. A própria duração das entrevistas por vezes a tornou cansativa para os entrevistados, percebendo-se que, no fim do questionário, o entrevistado não se encontrava tão comprometido com as respostas quanto pareceu no seu início.

Desta forma, conseguiu-se contato com conselheiros dos seguintes municípios para a realização deste trabalho: Arcoverde, Igarassu, Itapissuma, Jupi, Jurema, Iguaracy, Pombos, São Caetano, Serra Talhada, Siranhaém, Surubim e Timbaúba, conforme mapa a seguir:

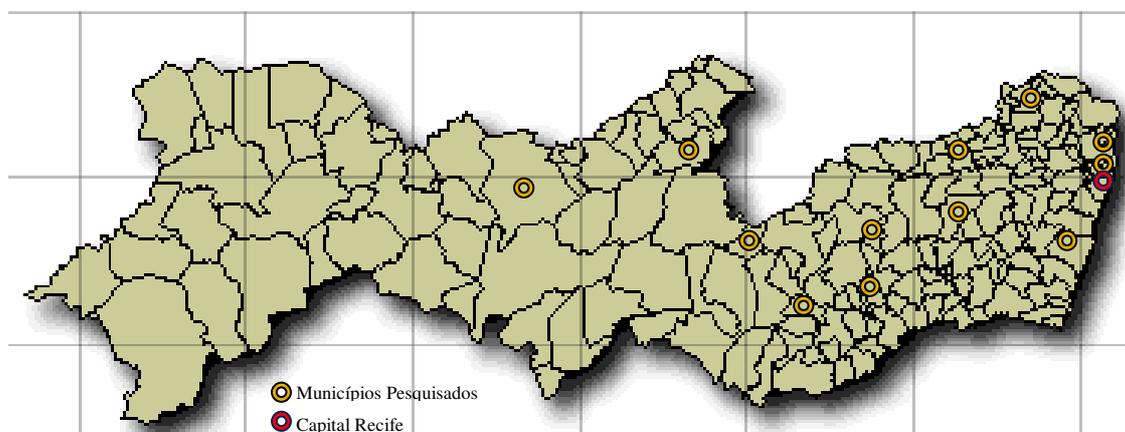


Figura 04 – Mapa de PE com distribuição dos Municípios com conselhos pesquisados
Fonte: IBGE (<http://www.ibge.com.br/cidadesat/topwindow.htm?1>)

CAPÍTULO 7. RESULTADOS DA PESQUISA

7.1 O PAPEL DA CGU NO CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. No ordenamento legal vigente é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

Sua criação se deu pela Medida Provisória nº 2.143-31, de 02 de abril de 2001, denominando-se Corregedoria-Geral da União (CGU/PR), com vinculação direta à Presidência da República. Seu propósito era o de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público. Sob este desenho institucional ainda possuía poucas características de órgão principal do sistema de controle interno do Poder Executivo, apresentando-se como órgão de assessoramento da Presidência.

Em 2002, o Decreto nº 4.177/2002 promoveu reorganização e integrou a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) à estrutura da Corregedoria-Geral da União, transferindo para esta a competência de Ouvidoria-geral, até então vinculada ao Ministério da Justiça.

Em 2003, por meio da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, a denominação do órgão foi alterada para Controladoria-Geral da União, assim como atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência, elevando ao *status* de Ministério de Governo. Tratou-se de um passo importante na consolidação como órgão principal do sistema de controle interno do executivo federal.

Em 2006, o Decreto nº 5.683/2006 alterou a estrutura da CGU, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção, inculcando, regimentalmente, a atividade de prevenção, própria do controle interno, consolidando as funções de controle, correição, prevenção da corrupção e ouvidoria numa única estrutura funcional.

Em seu desenho atual, a CGU apresenta a estrutura a seguir, segmentada por unidades responsáveis pelas principais áreas de atuação de um órgão central de controle.

Como se pode observar a Figura 01 – Estrutura da CGU, demonstra os principais ramos: Controle Interno, Correição, Ouvidoria e Prevenção da Corrupção.



Figura 03 – Estrutura da CGU

Fonte: Sítio da CGU (www.cgu.gov.br)

Registre-se que, ligados à Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas estão programas como o “Olho Vivo no Dinheiro Público”, destinado a promover treinamentos e fortalecimento do controle social por meio de ações de educação presencial e à distância, entre outras.

As competências da CGU foram definidas pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Estipuladas entre os artigos 17 e 20 da referida lei, são as principais competências:

- assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal;

- dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público, velando por seu integral deslinde;
- sempre que constatar omissão da autoridade competente, cumpre requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros, e avocar aqueles já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível.
- encaminhar à Advocacia-Geral da União os casos que configurem improbidade administrativa e todos quantos recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daquele órgão, bem como provocará, sempre que necessária, a atuação do Tribunal de Contas da União, da Secretaria da Receita Federal, dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério Público, inclusive quanto a representações ou denúncias que se afigurarem manifestamente caluniosas.

Dentre as competências listadas, destaque-se a missão de prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão, que sugere que seus relatórios, por exemplo, deverão, regimentalmente, colaborar no combate à corrupção, sendo um dos objetivos, servir de ferramenta para o exercício do controle social.

Dentre as principais formas de atuação da CGU, enquanto órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, ou seja, na sua função de controle interno, estão as realizações de auditorias e fiscalizações, no intuito de avaliar a execução dos orçamentos da União, verificar a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de entidades e órgãos públicos e privados, fiscalizar a implementação dos programas de governo na União, Estados e Municípios, entre outras funções.

Esta atuação materializa-se por meio de ações de controle, dentre as quais podem ser destacadas:

- Auditorias Especiais;

- Ações de Controle nos Gastos com Pessoal da Administração Pública Federal;
- Auditorias Anuais de Prestação de Contas;
- Auditoria das Tomadas de Contas Especial;
- Realização de Auditorias e Fiscalizações em Projetos de Financiamento Externo e de Cooperação Técnica;
- Demandas Externas;
- Avaliação da Execução de Programas de Governo.

Ações de Auditoria de Prestação de Contas, por exemplo, visam a verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais e analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas a ser submetido a julgamento pelo Tribunal de Contas da União.

Por sua vez, as Auditorias das Tomadas de Conta Especial, ocorrem quando se verifica necessário procedimento para a Administração Pública para ressarcir-se de eventuais prejuízos que lhe forem causados, sendo o processo revestido de rito próprio e somente instaurado depois de esgotadas as medidas administrativas para reparação do dano.

Nos termos da Instrução Normativa/TCU n° 013/1996, e suas alterações, compete ao Controle Interno, ou seja, à CGU, na emissão do Relatório e Certificado de Auditoria sobre processos de Tomadas de Contas Especiais, manifestar-se sobre a adequada apuração dos fatos, indicando, inclusive, as normas ou regulamentos eventualmente infringidos, a correta identificação do responsável e a precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas.

Já as ações de Avaliação da Execução de Programas de Governo, por sua vez, têm por finalidade o acompanhamento da execução dos programas e das ações governamentais, com vistas à avaliação da implementação das políticas e à verificação do cumprimento das metas previstas na Lei Orçamentária Anual e no Plano Plurianual (PPA). Para realizar esta ação no âmbito dos municípios, existe um programa, o “Programa de Fiscalização dos Municípios, a partir de sorteios públicos”.

Iniciado em 2003, o Programa de Fiscalização a Partir de Sorteios Públicos, é utilizado como instrumento de verificação da regular aplicação dos recursos públicos federais transferidos, nos diversos programas, convênios e contratos, aos diversos municípios do país.

No programa supracitado, atualmente, são sorteados, aleatoriamente, 60 municípios em todo país, que passam a ser objeto de fiscalização por parte de uma equipe de fiscalização do aludido órgão de controle, que, precipuamente, exerce função de controle interno do Poder Executivo Federal, mas, que neste caso específico, realiza, tecnicamente, procedimento de controle externo.

Desta ação de controle, resultam relatórios de fiscalização, evidenciando as irregularidades constatadas, os quais são encaminhados ao Ministério responsável pelo Programa de aplicação de recursos, ao Ministério Público Federal, ao Tribunal de Contas da União, aos Presidentes da Mesa Diretora da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, aos Presidentes da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, aos Presidentes das Câmaras Municipais, aos Promotores de Justiça dos Municípios, aos Procuradores-Gerais de Justiça nos Estados, aos Procuradores-Chefes da República nos Estados e para o respectivo Gestor municipal (Prefeito) e disponibilizadas no sítio da própria CGU (www.cgu.gov.br) para acesso por qualquer pessoa interessada. Registre-se que a obrigação de repassar os relatórios aos Conselhos Municipais é da Prefeitura Municipal.

O pressuposto desta pesquisa é que esta ação de controle realizada pela CGU, tem grande potencial informativo, tendo em vista tratar-se de trabalho técnico, que representa a opinião do órgão de controle interno do poder executivo federal acerca da realização dos programas no âmbito Municipal, que em última instância são entendidos como as realizações dos anseios sociais.

Por se tratar de uma peça técnica, que respeita preceitos de auditoria e contabilidade, assume-se ainda como pressuposto a ser testado neste estudo, que os relatórios de fiscalização têm potencial uso como ferramenta de controle por se prestarem a atender, dentre outros, a um grupo especial de usuários, que são os conselheiros de políticos sociais. Neste sentido foram eleitos como objeto de estudo, sendo a apresentação de partes destes relatórios, definida como base para as verificações pretendidas e demonstradas no objetivo e metodologia do trabalho.

Neste cenário de discussão, outra área de atuação da CGU diz respeito à Prevenção da Corrupção, uma vez que, além de ser responsável por fiscalizar e detectar fraudes em relação ao uso do dinheiro público federal, também é responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção.

Na prevenção e combate à corrupção são os seguintes os principais programas e ações:

- Portal da Transparência - pelo Portal da Transparência, o cidadão pode acompanhar a execução financeira dos programas e das ações de governo, em âmbito federal. Dessa forma, o cidadão fica sabendo como o dinheiro público está sendo utilizado e passa a ser um fiscal da correta aplicação do mesmo. O cidadão pode acompanhar, sobretudo, como os recursos públicos estão sendo usados no município onde mora, ampliando as condições de controle desse dinheiro, que, por sua vez, é gerado pelo pagamento de impostos;
- Páginas da Transparência Pública - além do Portal da Transparência, estão disponíveis aos cidadãos as páginas da Transparência Pública (instituídas pelo Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005 e disciplinadas pela Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006) que apresentam dados referentes às despesas realizadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal com informações sobre execução orçamentária, licitações, contratos, convênios, diárias e passagens que ocorrerem em seus respectivos âmbitos. Cada órgão da administração direta e indireta do Poder Executivo Federal mantém a sua página da Transparência Pública;
- Programa Olho Vivo no Dinheiro Público - é uma iniciativa da CGU voltada para a prevenção à corrupção, à promoção da transparência e ao controle social. O Programa prevê, entre outras ações, o treinamento de agentes públicos municipais – principalmente aqueles envolvidos com o planejamento e a execução financeira e orçamentária – e de representantes da sociedade civil, como integrantes dos conselhos municipais, além de lideranças comunitárias e cidadãos em geral, sobre a correta aplicação dos recursos públicos repassados pela União aos municípios;
- Programa de Fortalecimento da Gestão Pública - tem por objetivo contribuir para a boa e regular aplicação dos recursos públicos pelos entes federados brasileiros, por meio da capacitação de agentes públicos, da distribuição de bibliografia técnica e do fortalecimento da capacidade institucional dos controles internos.

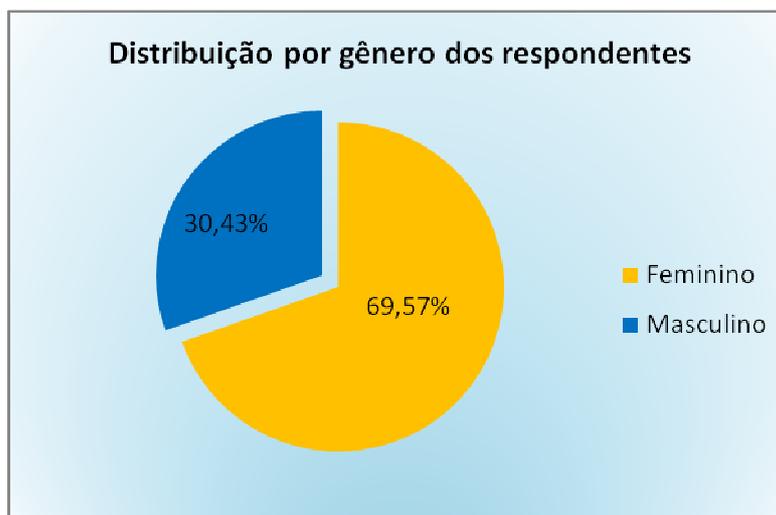
Confrontado as atividades e estrutura da CGU, em especial os ramos de ação na área de fiscalização de municípios e prevenção e combate a corrupção, é possível

afirmar que não é possível atender a todas as demandas de controle interno sozinhas, num país de estrutura e dimensões continentais como o Brasil, sem a participação de outros atores do ambiente de controle. Surge então a necessidade de se recorrer ao controle social e definir a forma como esse controle atua na administração pública no Brasil, como segue.

7.2 CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA ESTUDADA

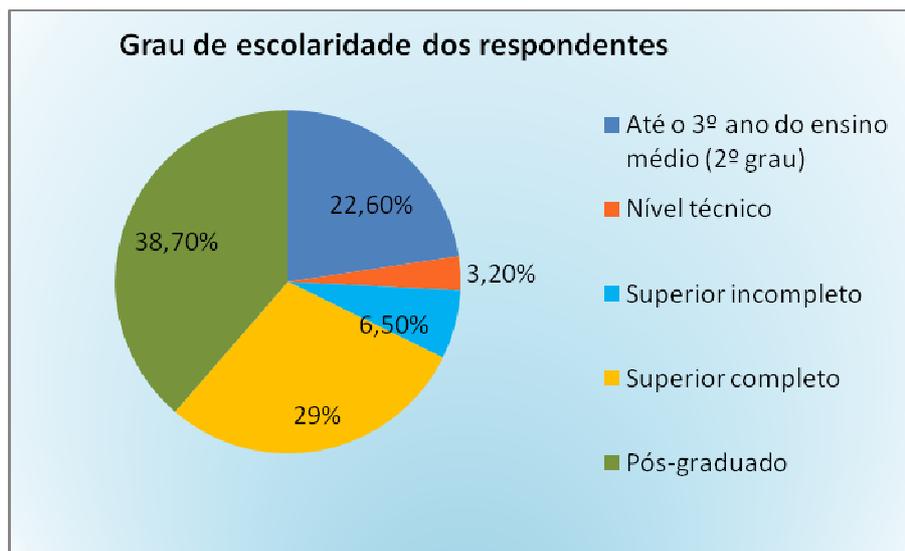
Da análise das respostas foi identificado que 69,57% dos respondentes eram do sexo feminino, e 30,43% eram do sexo masculino, tal qual demonstra Gráfico 01 a seguir:

Gráfico 01 – Distribuição dos respondentes quanto ao gênero



Fonte: Elaboração Própria

No que tange à escolaridade, numa escala decrescente, a maioria dos respondentes tinha pós-graduação (52,17%): 30,43%, com graduação: 8,7%, instrução até o 3º ano do ensino médio: e os demais, 8,70%, nível médio ou superior incompleto, conforme demonstra o Gráfico 02 a seguir:´

Gráfico 02 – Grau de escolaridade dos respondentes

Fonte: Elaboração Própria

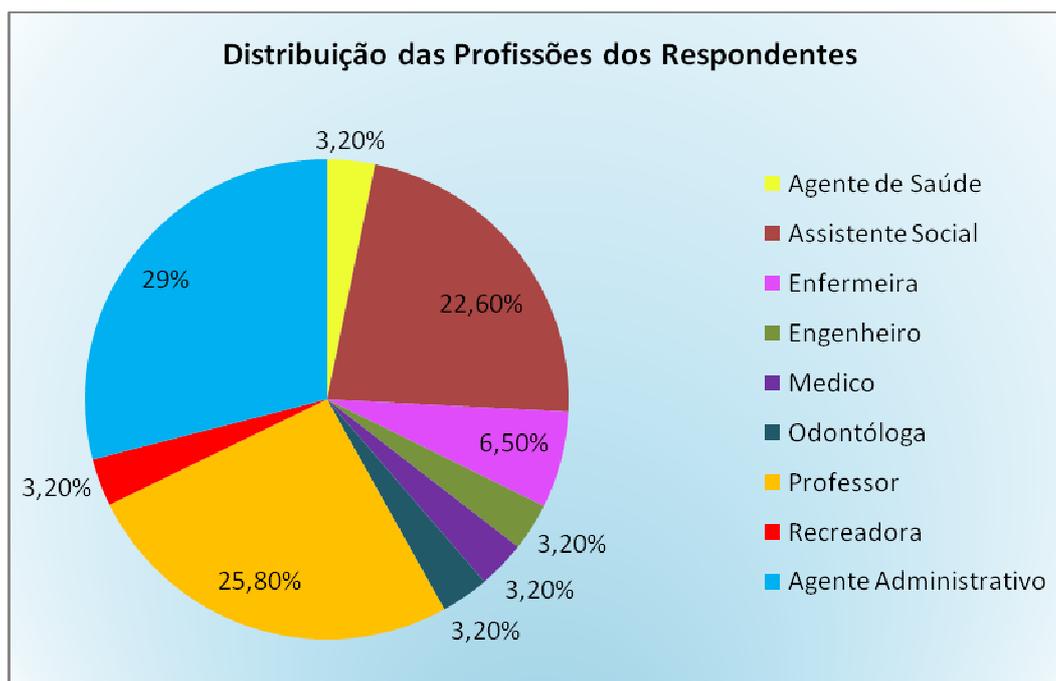
A distribuição das profissões dos respondentes obedeceu à Tabela 03 a seguir:

Profissão	Frequência	Percentual
Agente de Saúde	1	3,2
Assistente Social	7	22,6
Enfermeira	2	6,5
Engenheiro	1	3,2
Médico	1	3,2
Odontóloga	1	3,2
Professor	8	25,8
Recreadora	1	3,2
Agente Administrativo	9	29,0
Total	31	100,0

Tabela 03 – Distribuição das Profissões dos Respondentes

Fonte: Elaboração própria.

Da análise das respostas percebeu-se que a maioria dos respondentes era de agentes administrativos e professores, seguidos de assistentes sociais, e mais os representantes de cada um das demais profissões conforme Gráfico 03 a seguir:

Gráfico 03 – Distribuição das profissões dos respondentes

Fonte: Elaboração Própria

Quanto ao grau de instrução em contabilidade, verificou-se que 48,4% consideraram seu conhecimento como nenhum, seguido de 29,0% que leram um pouco, e ainda 16,1% já fizeram um curso técnico de contabilidade, seguidos de 6,5% que já estudou alguma disciplina, ou seja, 51,6% já tiveram algum contato com a contabilidade, conforme demonstrado na a seguir:

Instrução	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Nenhum	15	48,4	48,4
Estudei algumas disciplinas	2	6,5	54,8
Li um pouco	9	29,0	83,9
Fiz o curso técnico em contabilidade	5	16,1	100,0
Total	31	100,0	

Tabela 04 - Grau de Instrução em contabilidade dos entrevistados

Fonte: Elaboração Própria.

Já no que respeita ao conhecimento em contabilidade governamental, especificamente, a maioria (51,6%) informou que não tinha nenhum conhecimento, seguida de 32,3% que consideravam seu conhecimento suficiente para ler e 16,1% que consideravam seu conhecimento em contabilidade pública como pouco. Quando

comparado o grau de instrução em contabilidade geral e contabilidade governamental, chegou-se à seguinte Tabela 05:

		Conhecimento em contabilidade governamental			Total
		Nenhum	Pouco	Suficiente para ler	
Grau de Instrução em contabilidade	Nenhum	14	1	0	15
	Estudei algumas disciplinas	0	0	2	2
	Li um pouco	2	3	4	9
	Fiz o curso técnico em contabilidade	0	1	4	5
Total		9	16	5	10

Tabela 05– Comparação entre Grau de Instrução em Contabilidade e Conhecimento de Contabilidade Governamental

Fonte: Elaboração própria.

Da análise comparativa, percebe-se a coerência entre aqueles que apresentam baixo conhecimento em contabilidade governamental (nenhum e pouco), como também não tendo nenhum grau de instrução em contabilidade geral, em que pese a existência daqueles que já leram um pouco de contabilidade geral (02), mas não têm nenhum conhecimento em contabilidade pública.

Quando questionados acerca de já terem tido algum contato ou conhecerem o conteúdo do relatório da CGU, a maioria (58,1%) conhecia, mas não tinha tido acesso ao relatório específico do seu município, seguida por 29,0% que conheciam e já tinham tido acesso, 9,7% que além de ter acesso já tinham utilizado em suas atividades e 3,2% que não conheciam e não tinham tido acesso ao relatório, conforme demonstrado na Tabela 06 a seguir:

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Não conhece	1	3,2	3,2
Conhece mas não teve acesso	18	58,1	61,3
Conhece e teve acesso	9	29,0	90,3
Conhece e usa nas suas atividades sempre que possível	3	9,7	100,0
	31	100,0	

Tabela 06 – Respostas à questão: Conhece o conteúdo e/ou já ouviu falar nos relatórios da CGU?

Fonte: elaboração própria.

Registre-se que no caso dos respondentes que conhecem mas não tiveram acesso ao relatório específico do seu Município deve-se ao fato que muitos deles revelaram experiências de atuação e de controle em outros Municípios, e neste caso, tiveram contato com outros relatórios.

No que respeita às características enquanto conselho de políticas públicas, até como reflexo da própria estratégia de pesquisa, as áreas de cada conselho ficaram equilibradas, sendo 34,78% da educação, 34,78% da assistência social e 30,43% da saúde, conforme distribuição da Tabela 07 a seguir:

Área	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Educação	10	32,3	32,3
Saúde	11	35,5	67,7
Assistência Social	10	32,3	100,0
Total	31	100,0	

Tabela 07- Área/Conselho Social que atua

Fonte: dados da pesquisa.

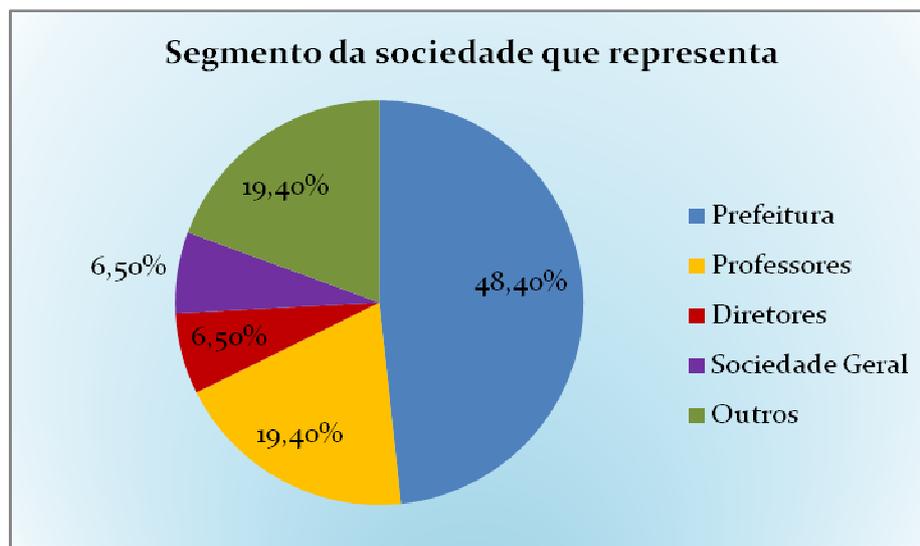
A distribuição dos respondentes no que respeita ao segmento que representavam, apresentou-se assim: 48,4% da prefeitura, 19,4% dos professores, 6,5% da sociedade em geral, 6,5% dos diretores e 19,4% de outros segmentos como profissionais da área e organizações não-governamentais, conforme Tabela 08 a seguir:

Segmento	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Prefeitura	15	48,4	48,4
Professores	6	19,4	67,7
Diretores	2	6,5	74,2
Sociedade Geral	2	6,5	80,6
Outros	6	19,4	100,0
Total	31	100,0	

Tabela 08 - Segmento da sociedade que representa

Fonte: elaboração própria.

Tal distribuição pode ser demonstrada tal qual no Gráfico 04 a seguir:

Gráfico 04 – Segmento da sociedade que representa

Fonte: Elaboração Própria

No que respeita à atuação enquanto controle social, a maioria (58,1%) considera sua atuação regular, seguida de 32,3% que se consideram muito atuantes no controle social e 9,7% que se consideram não atuantes.

Estas características gerais da amostra estudada são importantes para conhecimento do perfil dos entrevistados, especialmente quanto ao seu conhecimento prévio em contabilidade, bem como no que se refere às questões de atuação enquanto controle social e as áreas que representam. Nas análises seguintes estas questões são levadas em consideração, confrontando com as respostas específicas referentes às informações contábeis e suas representações sociais.

7.3 VISÃO ACERCA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

7.3.1 Análise descritiva

Inicialmente apresenta-se o resultado geral das respostas às questões fechados do questionário. Considerando cada grupo de características da informação contábil (confiabilidade, relevância e compreensibilidade – incluindo ainda a comparabilidade) as afirmações apresentadas aos respondentes corresponderiam às questões

identificativas de cada grupo destes. A Tabela 09 a seguir demonstra um resumo das respostas:

O que se está avaliando	Pergunta formulada: Na sua opinião as informações contidas nos relatórios da CGU...	□ discordo totalmente			concordo □ totalmente	
		1	2	3	4	5
Compreensibilidade	As informações apresentadas são plenamente compreensíveis	3,2	6,5	32,3	12,9	45,2
	Há uma quantidade excessiva de informações	51,6	32,3	3,2	6,5	6,5
	A linguagem utilizada é difícil	48,4	9,7	12,9	16,1	12,9
	A forma de apresentação das informações (layout, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento	3,2	3,2	9,7	41,9	41,9
Comparabilidade	É necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas no relatório	19,4	29	9,7	29	12,9
	Você entende que é possível compará-lo com outros relatórios da CGU sobre fiscalizações em outros Municípios	3,2	6,5	19,4	38,7	32,3
	Você entende que é possível compará-lo com outros relatórios de outros Órgãos de controle sobre fiscalizações em outros Municípios	3,2	6,5	22,6	25,8	41,9
Relevância	Você entende que é possível compará-lo com as situações encontradas pelo Conselho e demonstradas no parecer da prestação de contas	3,2	3,2	38,7	29	25,8
	O relatório foi disponibilizado em tempo adequado	58,1	16,1	3,2	12,9	9,7
	As informações do relatório podem ser utilizadas para avaliações futuras	0	0	3,2	22,6	74,2
	As informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas	0	3,2	32,3	25,8	38,7
	As informações apresentadas auxiliam o Conselho na escolha de ações corretivas	3,2	0	3,2	41,9	51,6
	As informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões e consignadas em Ata	22,6	0	6,5	25,8	45,2
Confiabilidade	De acordo com o relatório apresentado para o seu Município o Conselho deveria ter dado uma parecer diferente ao que foi dado	12,9	3,2	38,7	12,9	32,3
	Representam com fidelidade a situação que você já havia chegado à conclusão ou desconfiava.	12,9	6,5	29	29	22,6
	São tendenciosas e demonstram algum tipo de direcionamento (político, pessoal, etc.) a favor ou contra o gestor Municipal	74,2	12,9	9,7	3,2	0
	São construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização	12,9	9,7	32,3	32,3	12,9
	São passíveis de serem confirmadas em outras instâncias como Tribunais de Contas, Ministérios, Prefeitura, etc.	0	0	12,9	29	58,1
	Ao tomar conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU você se sente mais tranqüilo na sua atuação como Conselheiro.	0	3,2	12,9	25,8	58,1

Tabela 09 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à confiança, relevância, compreensão e comparabilidade dos relatórios da CGU

Fonte: Elaboração própria.

Trabalhando-se o grupo de questões referentes à compreensibilidade do relatório, verificou-se que a maioria expressiva dos respondentes não acreditou no fato de que houvesse um excesso de informações no relatório e que a forma de apresentação do relatório fosse adequada à sua compreensão. Tal fato foi representado por 83,9% que discordaram totalmente ou discordaram mais que concordaram da afirmativa de que há uma quantidade excessiva de informações e por 83,8% que concordaram totalmente ou concordaram mais que discordaram de que a forma de apresentação das informações (layout, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento.

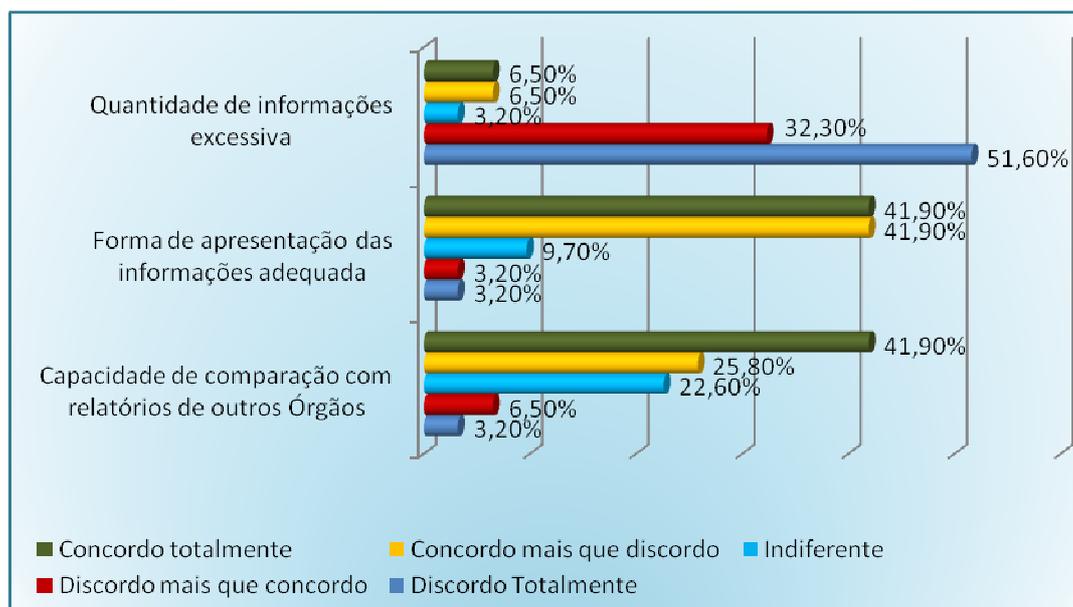
Dentre as questões de compreensibilidade, a que mais demonstrou equilíbrio de opiniões foi a questão referente à necessidade de ter um conhecimento técnico

específico para entender as informações contidas no relatório, visto que 41,9% declararam ser necessário um conhecimento específico (concordaram totalmente ou concordaram mais que discordaram) e 48,4% dos entrevistados entenderam ser dispensado este conhecimento técnico específico para compreensão do relatório (discordaram totalmente ou discordaram mais que concordaram).

No item que tratou do poder de comparabilidade das informações contidas no relatório da CGU observou-se que apenas 3,2% não entende que é possível compará-lo com outros relatórios da CGU sobre fiscalizações em outros Municípios, enquanto que 32,3% concorda totalmente com essa possibilidade. Já no item que buscou identificar se o gestor entende ser possível compará-lo com outros relatórios de outros Órgãos de controle sobre fiscalizações em outros Municípios foram alcançados 41,9% de total concordância contra 3,2% de total discordância para esta possibilidade e por fim quando se questionou a respeito da possibilidade de comparar o relatório com as situações encontradas pelo Conselho que são demonstradas no parecer de prestação de contas, 25,8% concordam totalmente com essa possibilidade, enquanto que 3,2% discordam totalmente.

Assim quanto aos aspectos de compreensibilidade e comparabilidade pode-se destacar os resultados demonstrados no Gráfico 01 que se segue:

Gráfico 05 – Aspectos de destaque de Compreensibilidade e Comparabilidade



Fonte: elaboração própria

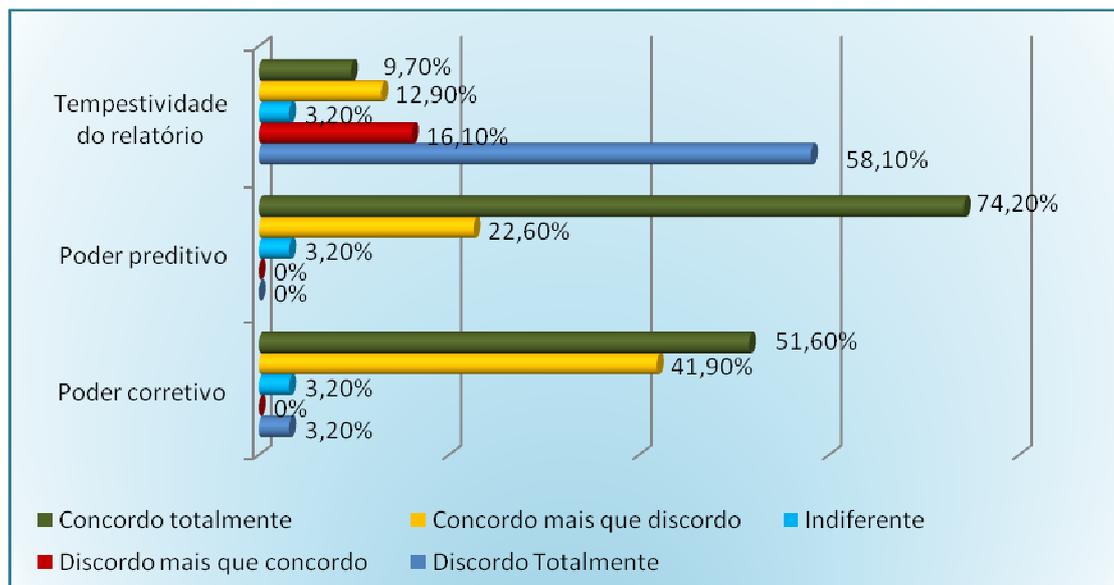
Observando-se as opiniões referentes ao grupo de questões que tratavam da relevância, inicialmente identificou-se que 74,2% discordaram totalmente ou discordaram mais que concordaram de que o relatório foi disponibilizado em tempo adequado, indicando um problema potencial de tempestividade do relatório que influencia diretamente na relevância que lhe é atribuída.

Já as questões de poder preditivo (capacidade dos relatórios serem utilizados para avaliações futuras) e poder corretivo (capacidade dos relatórios auxiliarem o Conselho na escolha de ações corretivas) mostram que 96,8% e 93,6%, respectivamente, dos respondentes concordaram totalmente ou concordaram mais que discordaram.

Ainda nesta linha, 64,5% das informações obtidas trazem evidências de que os respondentes acreditaram que as informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas e 71,0% defenderam que as informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões e consignadas em Ata.

Em se tratando da possibilidade de alteração do parecer do conselho, em resposta à questão “de acordo com o relatório apresentado para o seu Município o Conselho deveria ter dado uma parecer diferente ao que foi dado?”, 45,2% concordaram totalmente ou concordaram mais que discordaram; 16,1% discordaram totalmente ou discordaram mais que concordaram, e um percentual relevante de 38,7% apresentou-se como indecisos, apontando para na opinião destes, não haver esta conexão com a necessidade de alteração do parecer pelo conhecimento das informações contidas no relatório específico de seu município.

Desta forma quanto aos aspectos de relevância pode-se destacar os resultados demonstrados no Gráfico 02 que se segue:

Gráfico 06 – Aspectos de destaque de Relevância

Fonte: elaboração própria

No que respeita ao grupo de questões referentes à confiabilidade, identificou-se uma tendência muito forte a acreditar que as informações constantes do relatório são passíveis de serem confirmadas em outras instâncias como Tribunais de Contas, Ministérios, Prefeitura, alcançando-se 87,1% que concordam totalmente ou concordam mais com do que discordam essa assertiva, demonstrando um forte poder de confirmação externa das informações constantes no relatório na visão dos conselheiros. Apresentando-se numa tendência igualmente forte, 83,9% concordam totalmente ou concordam mais que discordam, admitem que ao tomarem conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU, sentem-se mais tranquilos na sua atuação como Conselheiros.

Ainda como opinião representativa da maioria, 87,1% discordam totalmente ou discordam mais que concordam que as informações constantes dos relatórios são tendenciosas ou demonstram algum tipo de direcionamento (político, pessoal, etc.) a favor ou contra o gestor Municipal, apontando para a confiança dos conselheiros no relatório sob esse aspecto.

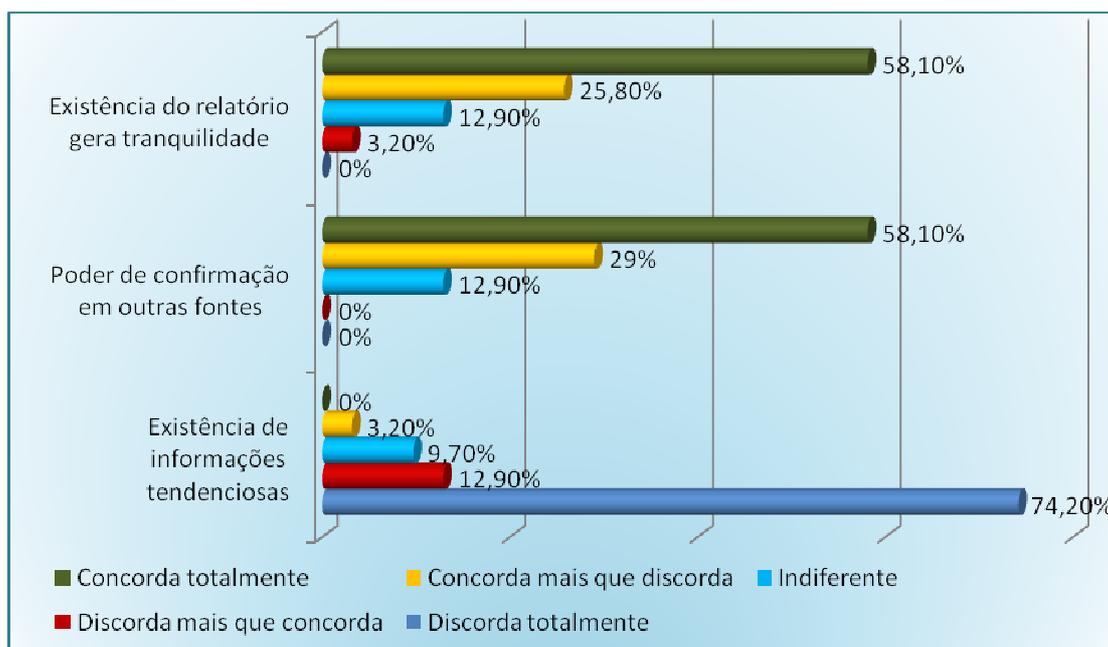
Já quanto às respostas referentes à representação com fidelidade da situação que os conselheiros já haviam chegado à conclusão ou desconfiavam, bem como a se são construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização, não se pode afirmar que houve unanimidade.

No caso da questão de representação com fidelidade a maioria (51,6%) concorda que há fidelidade nas informações, entretanto há um percentual de 29,0% de indecisos (resposta “3”), bem como 19,4% que discordam da fidelidade das informações.

Já quanto à questão que trata da cautela, 45,1% concordaram totalmente ou concordam mais que discordam que são construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões; 32,3% mostraram-se indecisos e 22,6% discordaram totalmente ou discordaram mais que concordaram da cautela aplicada, sendo um fator de alerta para a análise conjugada com as representações dos conselheiros e os motivos que atribuíram a tal opinião.

Finalmente, quanto aos aspectos de confiança pode-se destacar os resultados demonstrados no Gráfico 03 que se segue:

Gráfico 07 – Aspectos de destaque de Confiabilidade



Fonte: elaboração própria

7.3.2 Testes de Hipóteses

A utilidade do relatório da CGU que se pretendeu testar neste estudo, para fins de operacionalização foi desdobrada em três hipóteses, apresentadas a seguir, em sua forma nula (H0):

H0(a) – Os relatórios da CGU são compreensíveis na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo o exercício do controle social;

H0(b) – Os relatórios da CGU são relevantes, na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo o exercício do controle social;

H0(c) – Os relatórios da CGU são confiáveis na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo o exercício do controle social.

Para operacionalizar o teste dessas hipóteses propostas, o relatório da CGU do município do entrevistado foi apresentado a cada participante da pesquisa (mesmo no caso destes participantes já terem tido acesso anterior ao relatório), seguido de algumas perguntas sobre o relatório e suas características. 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).

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), nos casos em que o respondente para considerar confiável, por exemplo, deveria, por um lado, discordar que as informação eram tendenciosas, e de outro lado, considerou-se que a opção correta (“concordo totalmente”) estaria representada pelas últimas duas opções (valores 4 e 5), nos casos em que o respondente para considerar confiável, por exemplo, deveria concordar que as informações eram construídas com cautela.

Mesmo a amostra tendo $n=31$, foram utilizados os testes de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk para verificar o atributo de normalidade da amostra no intuito de verificação da utilização de testes paramétricos ou não paramétricos. Os resultados dos testes estão demonstrados na Tabela 10 a seguir:

Questão	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Estatística	N	P valor	Estatística	N	P valor
8a	0,190	31	0,006	0,881	31	0,002
8b	0,440	31	0,000	0,588	31	0,000
8c	0,200	31	0,003	0,896	31	0,006
8d	0,357	31	0,000	0,718	31	0,000
8e	0,347	31	0,000	0,733	31	0,000
11a	0,337	31	0,000	0,706	31	0,000
11b	0,450	31	0,000	0,585	31	0,000
11c	0,246	31	0,000	0,822	31	0,000
11d	0,282	31	0,000	0,661	31	0,000
11e	0,282	31	0,000	0,730	31	0,000
11f	0,198	31	0,003	0,848	31	0,000
14a	0,247	31	0,000	0,853	31	0,001
14b	0,243	31	0,000	0,834	31	0,000
14c	0,211	31	0,001	0,867	31	0,001
15a	0,278	31	0,000	0,814	31	0,000
15b	0,285	31	0,000	0,710	31	0,000
15c	0,294	31	0,000	0,788	31	0,000
15d	0,273	31	0,000	0,772	31	0,000
15e	0,219	31	0,001	0,879	31	0,002

Tabela 10 - Testes de Normalidade da amostra por questão

Fonte: elaboração própria

Diante do resultado encontrado, percebeu-se que, em nenhum dos casos, pode-se verificar a distribuição normal dos dados, motivo pelo qual, para avaliar a diferença da média das respostas em relação ao valor das perguntas em que “deveria discordar” (valor esperado entre 1 e 2) ou das perguntas em que “deveria concordar” (valor esperado entre 4 e 5), em cada caso, utilizou-se o teste não paramétrico W de Wilcoxon. Os resultados serão demonstrados a seguir por cada grupo.

7.3.2.1 Compreensibilidade

O teste de H0-a (compreensibilidade do relatório pelos conselheiros) utilizou as respostas de seis questões, como *proxies* da compreensão do relatório da CGU. A Tabela 11 apresenta o resumo das respostas.

Afirmação apresentada	Situação da Afirmação	Respostas			Média	Desvio Padrão	Estatística W	P valor
		1 e 2	3	4 e 5				
As informações apresentadas são plenamente compreensíveis	DEVERIA CONCORDAR	9,7	32,3	58,1	3,90	1,165	-0,229	0,819
Há uma quantidade excessiva de informações	DEVERIA DISCORDAR	83,9	3,1	13,0	1,84	1,186	-1,058	0,290
A linguagem utilizada é difícil	DEVERIA DISCORDAR	58,1	12,9	29,0	2,35	1,539	-1,255	0,209
A forma de apresentação das informações (layout, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento	DEVERIA CONCORDAR	6,5	9,7	83,8	4,16	0,969	-0,406	0,684
É necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas no relatório	DEVERIA DISCORDAR	48,4	9,7	41,9	2,87	1,384	-3,186	0,001

N= 31, para todas as questões

Nível de confiança 95%

Tabela 11 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à compreensibilidade do relatório da CGU

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode observar, quatro das cinco questões apresentadas (80% do total de questões) tiveram sua hipótese nula aceita ao nível de significância de 5%, evidenciando estatisticamente, compreensibilidade na percepção dos respondentes, das informações apresentadas no Relatório da CGU.

Em que pese os resultados apontarem para a compreensão do relatório, os conselheiros acreditam que é necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas no relatório. Tal fato foi confirmado pela rejeição estatística a esta questão, cujo p-valor foi 0,001.

Identifica-se a necessidade de conhecimento específico como obstáculo à compreensão dos Relatórios da CGU, conforme o p-valor de 0,001 calculado para a questão específica. Embora 58,1% não considerem, pode-se especular que pelo fato de ser difícil a linguagem contida nos Relatórios da CGU, deve-se considerar que 83,9% dos respondentes apresentam baixo grau de compreensão por conta dos relatórios apresentarem um teor técnico muito alto e demandarem certo nível de conhecimento em contabilidade governamental.

No que concerne à quantidade de informações apresentadas nos Relatórios da CGU, é aceita a hipótese de que as informações não estão em excesso (p-valor de 0,290), corroborando com o resultado do questionamento sobre a forma de apresentação das informações dispostas no relatório (*layout*, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) que é estatisticamente aprovado pelos respondentes do questionário.

Sobre a compreensibilidade das informações apresentadas no relatório, há aceitação da hipótese que versa sobre a plenitude da compreensão das informações, apresentando um p-valor de 0,819, oferecendo arcabouço estatístico para a hipótese elaborada.

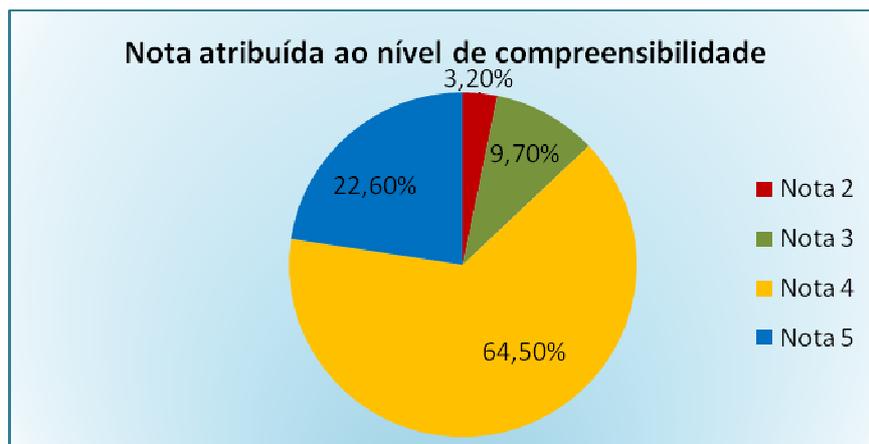
Com isso, pode-se inferir que a hipótese **H0(a) – Os relatórios da CGU são compreensíveis na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo exercício do controle social**, não pode ser plenamente aceita, pois, os testes aplicados não permitem afirmar que o Relatório da CGU é compreensível na percepção da maioria dos conselheiros, tendo como principal fator a necessidade de conhecimento técnico específico para sua compreensão.

As respostas à questão 16, no que respeita à nota atribuída à compreensibilidade que possuem os conselheiros sobre o relatório, são demonstradas na Tabela 12 a seguir:

Nota	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
2	1	3,2	3,2
3	3	9,7	12,9
4	20	64,5	77,4
5	7	22,6	100,0
	31	100,0	

Tabela 12 - Nota atribuída ao nível de compreensibilidade
Fonte: elaboração própria.

Em que pese as inferências estatísticas, a plenitude da compreensão das informações do relatório não está configurada na percepção dos conselheiros, pois, a maioria dos respondentes (77,4% do total) afirma que o relatório é compreensível, mas, não plenamente, tal qual ilustra o Gráfico 08 a seguir:

Gráfico 08 – Nota atribuída ao nível de compreensibilidade

Fonte: elaboração própria.

Essa situação pode ser explicada pela necessidade de conhecimento técnico específico para o entendimento do relatório e também pelo fato de a amostra pesquisada não apresentar tais conhecimento específicos. Observando-se exclusivamente esta questão, poder-se-ia excluí-la da avaliação e perceber-se-ia uma aceitação da hipótese de compreensão, reforçada pela própria questão que indaga sobre compreensibilidade, cuja concordância foi de 58,1%.

Quando questionados pelos motivos do relatório não ser plenamente compreensível, os respondentes indicaram os descritos na Tabela 13 a seguir:

Motivo	Frequência	Percentual
Conhecimento técnico necessário	4	16,67%
Quantidade excessiva de informações	3	12,50%
Linguagem técnica/pesada	3	12,50%
Dúvida se minha compreensão é a que deveria ser	3	12,50%
Excesso de citação de legislação	2	8,33%
Forma de escrever é muito extensa e pouco objetiva	2	8,33%
Formatação que impõe ocultação de informações	1	4,17%
Não souberam informar	6	25,00%
	24	

Tabela 13 – Motivos do relatório da CGU não ser plenamente compreensível

Fonte: elaboração própria

Da análise das respostas pode-se verificar que 41,67% dos respondentes que não atribuíram nota máxima à compreensão, apontaram como motivos questões ligadas à linguagem (12,50%), quantidade de informações (12,50%) e necessidade de conhecimento técnico específico (16,67%). Isso pode apontar para o fato de que apesar dos respondentes afirmarem ter tido compreensão do relatório, admitem não ter sido plena.

Registre-se ainda que constaram questões referentes à comparabilidade dos relatórios, o que complementaria o item compreensão dos mesmos para efeito deste estudo. A Tabela 14 apresenta o resumo das respostas:

Afirmiação apresentada	Situação da Afirmiação	Respostas			Média	Desvio Padrão	Estatística W	P valor
		1 e 2	3	4 e 5				
Você entende que é possível compará-lo com outros relatórios da CGU sobre fiscalizações em outros Municípios	DEVERIA CONCORDAR	9,7	19,4	71,0	3,90	1,044	-0,433	0,665
Você entende que é possível compará-lo com outros relatórios de outros Órgãos de controle sobre fiscalizações em outros Municípios	DEVERIA CONCORDAR	9,7	22,6	67,7	3,97	1,110	-0,433	0,665
Você entende que é possível compará-lo com as situações encontradas pelo Conselho e demonstradas no parecer da prestação de contas	DEVERIA CONCORDAR	6,5	38,7	54,8	3,71	1,006	-2,294	0,022
N= 31, para todas as questões Nível de confiança 95%								

Tabela 14 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à comparabilidade do relatório da CGU
Fonte: Elaboração própria.

A Tabela acima permite inferir que, na percepção dos conselheiros, os relatórios de fiscalização da CGU podem ser comparados com outros relatórios de fiscalização da CGU de diferentes municípios, evidenciando com isso uma consistência nos padrões metodológicos; pode-se afirmar também que, há a possibilidade de comparação destes com outros relatórios de outros órgãos de controle. No caso específico de comparação com as informações encontradas pelo conselho e demonstradas no parecer cujo p-valor foi de 0,022, é aceita estatisticamente ao nível de significância de 10%.

7.3.2.2 Relevância

O teste de H0-b (relevância do relatório pelos conselheiros) utilizou as respostas de seis questões tomadas como *proxies* da verificação da relevância do relatório da CGU. A Tabela 15 apresenta o resumo das respostas:

Afirmação apresentada	Situação da Afirmação	Respostas			Média	Desvio Padrão	Estatística W	P valor
		1 e 2	3	4 e 5				
O relatório foi disponibilizado em tempo adequado	DEVERIA CONCORDAR	74,2	3,2	22,6	2,00	1,438	-3,968	0,000
As informações do relatório podem ser utilizadas para avaliações futuras	DEVERIA CONCORDAR	0	3,2	96,8	4,71	0,529	-2,401	0,016
As informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas	DEVERIA CONCORDAR	3,2	32,3	64,5	4,00	0,931	-0,655	0,513
As informações apresentadas auxiliam o Conselho na escolha de ações corretivas	DEVERIA CONCORDAR	3,2	3,2	93,6	4,39	0,844	-2,000	0,046
As informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões e consignadas em Ata	DEVERIA CONCORDAR	22,6	6,5	71,0	3,71	1,596	-0,491	0,623
De acordo com o relatório apresentado para o seu Município o Conselho deveria ter dado uma parecer diferente ao que foi dado	DEVERIA CONCORDAR	16,1	38,7	45,2	3,48	1,338	-1,426	0,154

N= 31, para todas as questões

Nível de confiança 95%

Tabela 15 - Opinião dos Respondentes, em percentuais, quanto à relevância do relatório da CGU

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode observar, na Tabela 15, apenas uma das seis questões apresentadas teve sua hipótese nula rejeitada para nível de significância de 5% ou 10%, evidenciando a falta de tempestividade plena, na percepção dos respondentes, das informações apresentadas no Relatório da CGU, haja vista que a questão indagava se o relatório foi disponibilizado em tempo adequado para o conselho. Cumpre registrar que de acordo com as informações disponíveis no sítio da CGU dentre os diversos encaminhamentos realizados, são enviadas cópias do relatório para a Prefeitura e para a Câmara Municipal, além da disponibilização na internet, porém os conselheiros que afirmaram não ter tido acesso não acessaram nem a internet, nem receberam cópia do relatório enviado pela Prefeitura ou pela Câmara.

Já no que respeita às questões que objetivavam saber se as informações do relatório poderiam ser utilizadas para avaliações futuras (11b) (p-valor de 0,016) e se as informações apresentadas auxiliavam o Conselho na escolha de ações corretivas (11d), (p-valor de 0,046), verificou-se sua admissão estatística ao nível de significância de 10%, indicando que os relatórios da CGU são relevantes pela possibilidade de influenciar a atuação dos Conselhos no acompanhamento da gestão de recursos e programas de Governo.

Acerca dos atributos das informações do relatório que contemplam a relevância, pode-se afirmar que, na visão dos conselheiros, o relatório da CGU resguarda a oportunidade, o valor preditivo e o feedback (indicando que a informação é utilizada para acompanhamento e controle), tendo em vista a relevância estatística ao nível de significância de 5%, quanto aos questionamentos se as informações apresentadas são objeto de deliberação das reuniões dos Conselhos, se relatam conclusões divergentes do parecer emitido ou se permitem o acompanhamento do resultado das decisões tomadas.

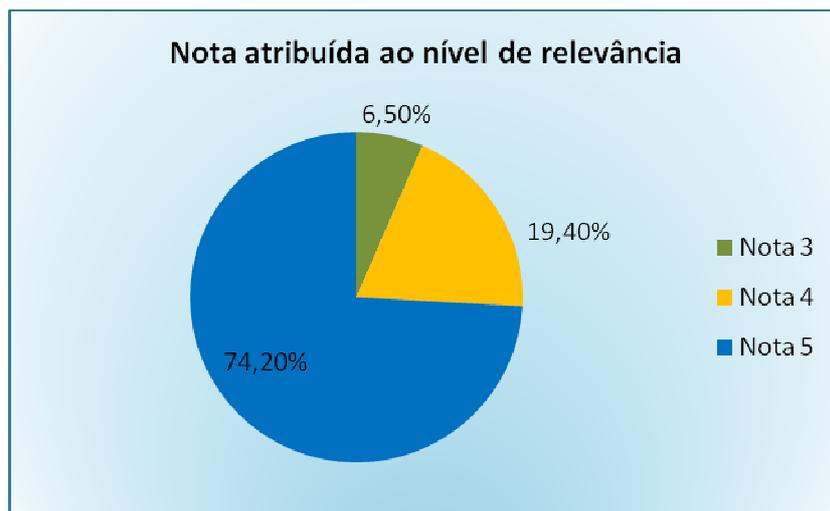
Com isso, pode-se inferir que a hipótese **H0(b) – Os relatórios da CGU são relevantes, na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo exercício do controle social**, não pode ser rejeitada, embora os testes aplicados não permitam afirmar que o Relatório da CGU é plenamente relevante para a maioria dos conselheiros devido às falhas quanto à tempestividade.

Tal fato recebe amparo nas respostas à questão 12 que respeita à nota atribuída à relevância que possuem os conselheiros no relatório, demonstradas na Tabela 16 a seguir:

Nota	Freqüência	Percentual	Percentual Acumulado
3	2	6,5	6,5
4	6	19,4	25,8
5	23	74,2	100,0
Total	31	100,0	

Tabela 16 - Nota atribuída ao nível de relevância
Fonte: Elaboração própria.

Em que pese à maioria (74,2%) dos respondentes atribuir nota máxima ao nível de relevância dos Relatórios da CGU, alguns dos respondentes não compreenderam desta forma, como ilustra o Gráfico 09:

Gráfico 09 – Nota atribuída ao nível de relevância

Fonte: elaboração própria.

Quando questionados sobre os motivos de relatório não ser plenamente confiável, os respondentes apresentaram as respostas descritas na Tabela 17 a seguir:

Motivo	Frequência	Percentual
Sempre tem algo a melhorar	2	25,00%
Não chegou a tempo	2	25,00%
Não trata questões específicas	1	12,50%
Só diz o que está errado e não apresenta recomendações	1	12,50%
A confiança pode afetar a importância	1	12,50%
Ignora a realidade do município	1	12,50%
	8	

Tabela 17 – Motivos do relatório da CGU não ser plenamente relevante

Fonte: elaboração própria

Da análise dos motivos expostos verifica-se uma ansiedade no sentido da evolução dos documentos gerados pela CGU e não uma insuficiência das informações prestadas, sendo responsáveis pela percepção de não ser plenamente relevante: reduzir o tempo de publicação ou melhorar a tempestividade (25,00%), inclusão de questões específicas (12,50%), constatações sem recomendações (12,50%), e, também, a possibilidade contínua de implementar melhorias no relatório (25,00%).

7.3.2.3 Confiabilidade

O teste de H0-c (confiabilidade do relatório pelos conselheiros) utilizou as respostas de cinco questões, como *proxies* adotadas da confiabilidade do relatório da CGU. A Tabela 18 apresenta o resumo das respostas:

Afirmação apresentada	Situação da Afirmação	Respostas			Média	Desvio Padrão	Estatística W	P valor
		1 e 2	3	4 e 5				
Representam com fidelidade a situação que você já havia chegado à conclusão ou desconfiava.	DEVERIA CONCORDAR	19,4	29,0	51,6	3,42	1,285	-1,237	0,216
São tendenciosas e demonstram algum tipo de direcionamento (político, pessoal, etc.) a favor ou contra o gestor Municipal	DEVERIA DISCORDAR	87,1	9,7	3,2	1,42	0,807	-1,580	0,114
São construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização	DEVERIA CONCORDAR	22,6	32,3	45,1	3,23	1,203	-2,804	0,005
São passíveis de serem confirmadas em outras instâncias como Tribunais de Contas, Ministérios, Prefeitura, etc.	DEVERIA CONCORDAR	0	12,9	87,1	4,45	0,723	-2,357	0,018
Ao tomar conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU você se sente mais tranqüilo na sua atuação como Conselheiro.	DEVERIA CONCORDAR	3,2	16,1	83,9	4,39	0,844	-1,528	0,127

N= 31, para todas as questões

Nível de confiança 95%

Tabela 18 - Opinião dos Respondentes, em Percentuais, quanto a confiabilidade no relatório da CGU

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode observar, na tabela acima, apenas uma questão teve sua hipótese nula rejeitada ao nível de significância estabelecido nesta perquirição. Cuida-se do item cuja pergunta intencionava saber se as informações contidas no relatório eram construídas com cautela e não possuíam exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização. O p-valor encontrado demonstra que, na percepção dos respondentes, não se pode afirmar que há plena confiança na cautela e ausência de exagero na construção do Relatório da CGU. Estatisticamente, a prudência é o atributo que, na percepção dos respondentes, não é plenamente cumprido.

A tendência dos respondentes em considerar a CGU idônea e imparcial nas suas fiscalizações, que pode ser observada na segunda pergunta da tabela acima, é confirmada, pois, o p-valor encontrado é aceito ao nível de significância estabelecido. Com isso, os atributos da informação contábil testados, relativos à confiabilidade e

neutralidade, na percepção de tais respondentes são cumpridos no momento da elaboração dos relatórios da CGU.

Outro atributo testado relativo à confiabilidade, a verificabilidade, também teve a hipótese nula aceita ao nível de significância estabelecido, no sentido de que os relatórios da CGU representam com fidelidade uma situação percebida anteriormente pelos respondentes.

Vale ressaltar que no caso da questão que se propôs a investigar se as informações do relatório eram passíveis de serem confirmadas em outras instâncias como Tribunais de Contas, Ministérios, Prefeitura, etc., foi aceita ao nível de significância para 10%.

No que concerne à tranquilidade em atuar como conselheiro em um município onde já foi realizada auditoria pela CGU, estatisticamente não houve a rejeição das hipóteses nulas, demonstrando assim a existência de uma tendência à tranquilidade motivada pela existência de uma auditoria da CGU no município.

Ante o exposto, pode-se inferir que a hipótese **H0(c) – Os relatórios da CGU são confiáveis na percepção dos Conselheiros de Políticas Sociais, responsáveis pelo exercício do controle social**, não pode ser rejeitada, pois diante dos testes aplicados, verificou-se que é possível afirmar que o Relatório da CGU cumpre os atributos de confiabilidade para a maioria dos conselheiros, exceto no que se refere à prudência. Entretanto, mesmo o p-valor não sendo aceito, foi identificado um considerável percentual de concordância (45,1%) quanto à cautela na construção dos relatórios, ausência de exageros ou omissões por parte dos auditores.

Tal fato pode ser corroborado pelas respostas à questão 10, que diz respeito à nota atribuída à confiança dos conselheiros ao relatório, evidenciadas na Tabela 19 a seguir:

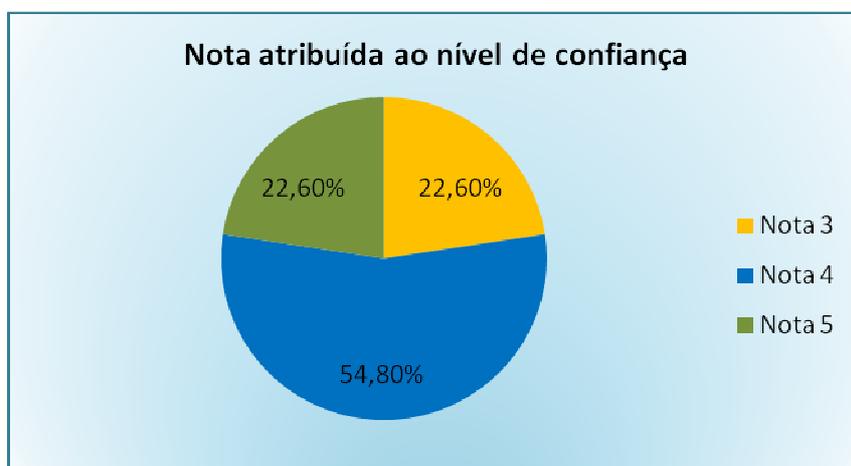
Nota	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
3	7	22,6	22,6
4	17	54,8	77,4
5	7	22,6	100,0
Total	31	100,0	

Tabela 19 - Nota atribuída ao nível de confiança

Fonte: Elaboração própria

Como se pode perceber, a maioria, 77,4%, não atribuiu a nota máxima (nota 5) de confiança ao relatório da CGU (notas 3 e 4), sendo tal fato ilustrado no Gráfico 10:

Gráfico 10 – Nota atribuída ao nível de confiabilidade



Fonte: elaboração própria.

Quando questionados sobre os motivos de o relatório não ser plenamente confiável, os respondentes optaram pelas respostas categorizadas, conforme será descrito na Tabela 20 a seguir:

Motivo	Frequência	Percentual
Erros humanos	11	45,83%
Ausência de confirmação pelo conselho	5	20,83%
Ausência de membro do conselho durante a fiscalização	2	8,33%
Necessidade de aprofundamento das informações	1	4,17%
Corrupção individual	1	4,17%
Idéias pré-concebidas	1	4,17%
Ausência de retorno dos técnicos	1	4,17%
Comportamento tendencioso por conta de auditorias anteriores	1	4,17%
Pouco tempo despendido na fiscalização	1	4,17%
	24	

Tabela 20 – Motivos do relatório da CGU não ser plenamente confiável

Fonte: elaboração própria

Da análise dos motivos expostos pelos conselheiros que não atribuem a nota de plena confiança aos relatórios da CGU, verificou-se que 29,16% dos motivos advêm da ausência de participação do conselho na fiscalização quanto ao acompanhamento (8,33%) ou parecer (20,83%), e que a maioria (45,83%) aponta a possibilidade de erros humanos como principal argumento motivador. Pode-se relacionar esta explanação de motivos com a ausência de confirmação estatística para o atributo de prudência, sendo-lhe complementar no sentido de que a ausência de que esta pode ocorrer por conta de erros humanos, ou pela percepção que a não-participação na fiscalização

7.3.2.4 Comparativo acerca da percepção dos atributos da Informação Contábil

Para avaliar se a confiança do Relatório da CGU seria afetada quando o respondente do questionário fosse representante do gestor ou não, utilizou-se o teste Qui-Quadrado de Pearson e o teste Exato de Fisher. A variável referente à confiança foi reduzida a duas dimensões: não concorda (valores 1 e 2 da escala Likert utilizada, de 1 a 5) e concorda (valores 3, 4 e 5).

O primeiro comparativo foi realizado para investigar se havia diferença de percepção quanto aos atributos da informação contábil por segmento da sociedade que os respondentes representam. No caso, a divisão foi feita entre representantes governamentais e não-governamentais. Os resultados da comparação das questões referentes aos atributos da confiabilidade da informação contábil são expostos na Tabela 21 a seguir:

Questão n°	Descrição		Segmento da Sociedade que representa		Total
			Governamentais	Não Governamentais	
8a	As informações do relatório representam com fidelidade a situação que você já havia chegado à conclusão ou desconfiava.	Não Concorda	4	2	6
		Concorda	11	14	25
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson = 0,995 ($\alpha = 0,318$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,295$ monocaudal				
8b	São tendenciosas e demonstram algum tipo de direcionamento (político, pessoal, etc.) a favor ou contra o gestor Municipal	Não Concorda	14	16	30
		Concorda	1	0	1
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson = 1,102 ($\alpha = 0,294$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,484$ monocaudal				
8c	São construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização	Não Concorda	3	4	7
		Concorda	12	12	24
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson = 0,111 ($\alpha = 0,739$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,539$ monocaudal				
8e	Ao tomar conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU você se sente mais tranquilo na sua atuação como Conselheiro.	Não Concorda	0	1	1
		Concorda	15	15	30
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson = 0,969 ($\alpha = 0,325$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,516$ monocaudal				

Tabela 21 – Comparativo entre a confiabilidade e o segmento da sociedade que representa

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode observar os resultados são apresentados por questão de acordo com a ordem das questões no questionário, sendo apresentados os valores encontrados dos testes Qui-quadrado e Fisher logo abaixo da representação de cada questão. Cumpre lembrar que os testes são realizados no intuito de verificar diferenças de percepção entre subgrupos, assim é conveniente a leitura da tabela dentre os que concordam, quantos são do grupo de representantes governamentais, e assim por diante, para que se identifique a presença ou não da diferença de percepção.

Assim a hipótese de diferença de percepção só pode ser considerada estatisticamente significativa quando o p-valor for menor que o nível de significância estabelecido, ou seja, é rejeitada a hipótese estatística nula que não há diferença de percepção.

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “segmento da sociedade que o conselheiro representa” e as questões referentes à confiabilidade não são estatisticamente significativas a um nível de significância de 5%, ou seja, não existe diferença de percepção dos conselheiros no que concerne à confiabilidade entre os grupos sociais que foram estabelecidos para esse teste.

Da análise da tabela pode-se verificar que, no que respeita ao atributo de confiabilidade testado pela questão 8a, daqueles que concordaram que existe uma representação fidedigna da realidade, a maioria (56%) não representa o governo. Assim como no atributo neutralidade, testado pela questão 8b, que a maioria também é representante do governo. Nas questões posteriores, não houve uma maioria, pois o quantitativo dos respondentes dos questionários que concordaram com as afirmações foi exatamente igual.

Em seguida, realizando-se uma análise similar para as questões referentes à relevância do relatório observou-se a comparação constante na Tabela 22 a seguir:

Questão n°	Descrição		Segmento da Sociedade que representa		Total
			Governamentais	Não Governamentais	
11a	O relatório foi disponibilizado em tempo adequado	Não Concorda	12	11	23
		Concorda	3	5	8
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,512 ($\alpha = 0,474$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,382$ monocaudal				
11c	As informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas	Não Concorda	1	0	1
		Concorda	14	16	30
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 1,102 ($\alpha = 0,294$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,484$ monocaudal				
11d	As informações apresentadas auxiliam o Conselho na escolha de ações corretivas	Não Concorda	0	1	1
		Concorda	15	15	30
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,969 ($\alpha = 0,325$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,516$ monocaudal				
11e	As informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões e consignadas em Ata	Não Concorda	2	5	7
		Concorda	13	11	24
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 1,422 ($\alpha = 0,233$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,224$ monocaudal				
11f	De acordo com o relatório apresentado para o seu Município o Conselho deveria ter dado uma parecer diferente ao que foi dado	Não Concorda	1	4	5
		Concorda	14	12	26
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 1,924 ($\alpha = 0,165$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,186$ monocaudal				

Tabela 22 – Comparativo entre a relevância e o segmento da sociedade que representa

Fonte: Elaboração própria

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “segmento da sociedade que representa” e as questões referentes à relevância não são estatisticamente significativas a um nível de significância de 5%, ou seja, não existe diferença de percepção dos conselheiros no que concerne à relevância entre os grupos sociais que foram estabelecidos para esse teste.

Da análise da tabela pode-se observar uma convergência entre as percepções dos conselheiros que representam o segmento governamental e os conselheiros que representam os demais segmentos, pois, corroborando a inferência estatística as opiniões tendem a ser parecidas.

Quanto às questões referentes à compreensibilidade do relatório observou-se a comparação constante na Tabela 23 a seguir.

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “segmento da sociedade que representa” e as questões referentes à compreensão a um nível de significância de 5%, apresentam duas questões onde os conselheiros tiveram suas percepções divergentes.

Questão n°	Descrição		Segmento da Sociedade que representa		Total
			Governamentais	Não Governamentais	
15a	As informações apresentadas são plenamente compreensíveis	Não Concorda	2	1	3
		Concorda	13	15	28
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,444 ($\alpha = 0,505$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,475$ monocaudal				
15b	Há uma quantidade excessiva de informações	Não Concorda	11	16	27
		Concorda	4	0	4
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 4,899 ($\alpha = 0,027$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,043$ monocaudal				
15c	A linguagem utilizada é difícil	Não Concorda	9	13	22
		Concorda	6	3	9
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 1,697 ($\alpha = 0,193$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,183$ monocaudal				
15d	A forma de apresentação das informações (layout, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento	Não Concorda	2	0	2
		Concorda	13	16	29
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 2,280 ($\alpha = 0,131$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,226$ monocaudal				
15e	É necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas no relatório	Não Concorda	6	12	18
		Concorda	9	4	13
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 3,895 ($\alpha = 0,048$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,053$ monocaudal				

Tabela 23 – Comparativo entre a compreensibilidade e o segmento da sociedade que representa

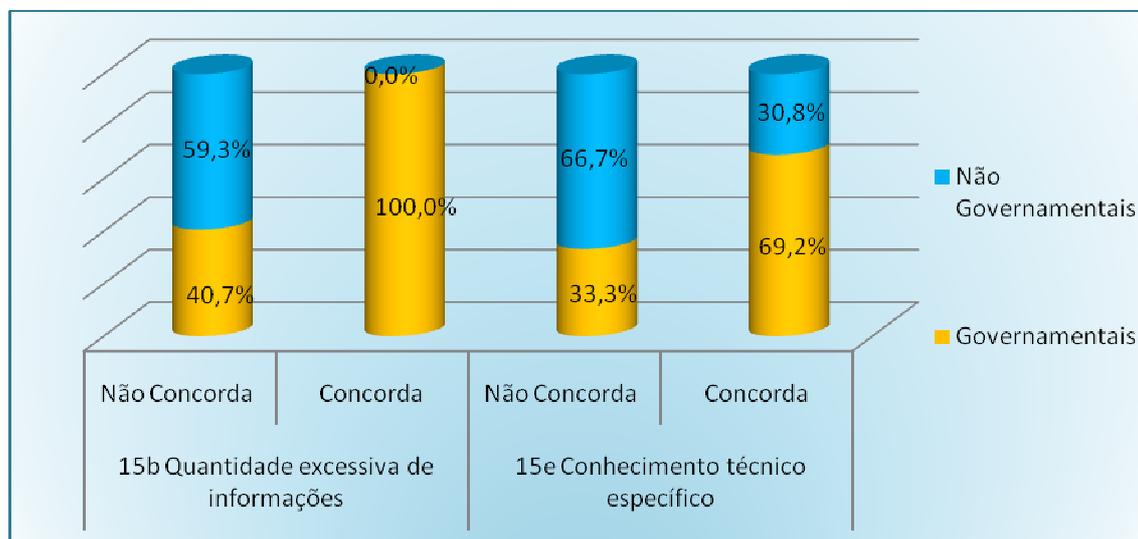
Fonte: Elaboração própria.

Na questão 15b, que questionava se era excessiva a quantidade de informações presentes nos relatórios da CGU, verificou-se uma diferença de percepção entre os conselheiros estatisticamente significativa, posto que, entre os que não concordam que há uma quantidade excessiva de informações nos relatórios, a maioria não representa o governo e dentre os que acham que existe uma quantidade excessiva de informações todos representam o governo. Esse fato pode demonstrar que há uma tendência de os representantes governamentais considerarem o relatório específico ao seu município muito extenso, ou excessivamente detalhado.

Na questão 15e, que verificava a necessidade de um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas nos relatórios da CGU, observou-se no resultado do teste Qui-quadrado de Pearson, um indicativo de diferença de percepção estatisticamente significativa, pois, o p-valor foi de 0,048. Entretanto, quando o resultado do Teste exato de Fischer é observado, o p-valor foi de 0,053 apontando para a inexistência de uma diferença de percepção estatisticamente significativa.

O Gráfico 11 demonstra um comparativo destes principais resultados:

Gráfico 11 – Destaques na diferença de percepção em relação ao segmento da sociedade dos respondentes



Fonte: elaboração própria.

Tal fato pode ser um indicativo de que há uma diferença sutil de percepção entre os conselheiros representantes do governo e os representantes dos demais setores da sociedade no que diz respeito à necessidade de conhecimento técnico específico para a compreensão dos relatórios. Observe-se que 66,66% dos que não concordam não fazem parte do grupo que representa o governo e 69,23% dos que acreditam que há a

necessidade de um conhecimento específico são representantes dos demais setores da sociedade.

Realizando-se uma análise similar, comparando-se as questões referentes à confiança do relatório e o fato de ter tido acesso ao relatório específico da CGU sobre seu município, observou-se o constante na Tabela 24 a seguir:

Questão n°	Descrição		Acesso ao Relatório		Total
			Não teve acesso	Teve acesso	
8a	As informações do relatório representam com fidelidade a situação que você já havia chegado à conclusão ou desconfiava.	Não Concorda	5	1	6
		Concorda	14	11	25
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson = 1,524 ($\alpha = 0,217$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,226$ monocaudal				
8b	São tendenciosas e demonstram algum tipo de direcionamento (político, pessoal, etc.) a favor ou contra o gestor Municipal	Não Concorda	19	11	30
		Concorda	0	1	1
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 1,636 ($\alpha = 0,201$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,387$ monocaudal				
8c	São construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização	Não Concorda	3	4	7
		Concorda	16	8	24
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 1,295 ($\alpha = 0,255$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,241$ monocaudal				
8e	Ao tomar conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU você se sente mais tranqüilo na sua atuação como Conselheiro.	Não Concorda	1	0	1
		Concorda	18	12	30
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,653 ($\alpha = 0,419$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,613$ monocaudal				

Tabela 24 – Comparativo entre a confiança e o fato de ter tido acesso ou não ao relatório da CGU

Fonte: Elaboração própria.

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “acesso ao relatório” e as questões referentes à confiança não são estatisticamente significativas a um nível de significância de 5%, ou seja, não existe diferença de percepção dos conselheiros no que concerne à confiança entre os grupos sociais que foram estabelecidos para esse teste.

Da análise da tabela pode-se verificar no que respeita ao atributo de confiabilidade testado pela questão 8a que, daqueles que concordam com existe uma representação fidedigna da realidade, a maioria (56%) não teve acesso aos relatórios da

CGU. Assim como no atributo neutralidade, testado pela questão 8b, que a maioria (63,33%) também não teve acesso aos relatórios.

Nas questões posteriores, a mesma tendência observada nas questões anteriores é mantida. No que concerne à prudência, testada pela questão 8c, 66,67% dos respondentes não tiveram acesso ao relatório e, sobre a tranquilidade ao atuar no controle social sabendo que a CGU já havia realizado uma fiscalização no município, 60% dos respondentes não tiveram acesso ao relatório da CGU.

Realizando-se uma análise similar para as questões referentes à relevância do relatório observou-se a comparação constante na Tabela 25 a seguir:

Questão nº	Descrição		Acesso ao Relatório		Total
			Não teve acesso	Teve acesso	
11a	O relatório foi disponibilizado em tempo adequado	Não Concorda	17	6	23
		Concorda	2	6	8
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 5,985 ($\alpha = 0,014$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,022$ monocaudal				
11c	As informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas	Não Concorda	1	0	1
		Concorda	18	12	30
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,653 ($\alpha = 0,419$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,613$ monocaudal				
11d	As informações apresentadas auxiliam o Conselho na escolha de ações corretivas	Não Concorda	1	0	1
		Concorda	18	12	30
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,653 ($\alpha = 0,419$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,613$ monocaudal				
11e	As informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões e consignadas em Ata	Não Concorda	5	2	7
		Concorda	14	10	24
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,392 ($\alpha = 0,531$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,435$ monocaudal				
11f	De acordo com o relatório apresentado para o seu Município o Conselho deveria ter dado uma parecer diferente ao que foi dado	Não Concorda	3	2	5
		Concorda	16	10	26
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,004 ($\alpha = 0,948$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,658$ monocaudal				

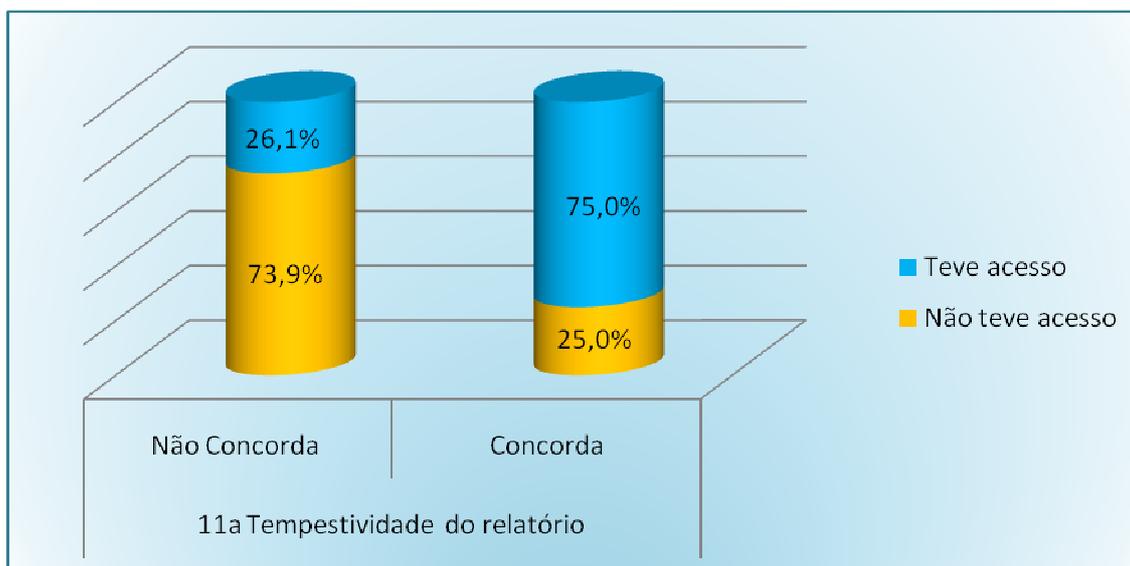
Tabela 25 – Comparativo entre a relevância e o segmento da sociedade que representa

Fonte: Elaboração própria.

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “acesso ao relatório” e as questões referentes à compreensão a um nível de significância de 5%, apresenta uma questão onde os conselheiros tiveram suas percepções divergentes.

Na questão 11a, que se propôs a investigar se o relatório da CGU foi disponibilizado em tempo adequado aos conselheiros, verificou-se um indicativo de diferença estatisticamente significativa referente à percepção entre os conselheiros, visto que, o resultado do teste Qui-quadrado de Pearson foi um p-valor de 0,014, confirmado pelo Teste Exato de Fischer que tem um p-valor de 0,022. Tal fato pode ser ilustrado pelo Gráfico12, a seguir:

Gráfico 12 – Destaque na diferença de percepção em relação ao acesso prévio ao relatório específico da CGU referente ao seu Município



Fonte: elaboração própria.

Da análise da tabela pode-se observar uma convergência entre as percepções dos conselheiros que tiveram acesso ao relatório e os que não tiveram acesso ao relatório, pois os resultados das inferências estatísticas apontam que as opiniões tendem a ser congruentes.

Realizando-se uma análise similar para as questões referentes à compreensibilidade do relatório observou-se a comparação constante na Tabela 26 a seguir:

Questão n°	Descrição		Acesso ao Relatório		Total
			Não teve acesso	Teve acesso	
15a	As informações apresentadas são plenamente compreensíveis	Não Concorda	2	1	3
		Concorda	17	11	28
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,040 ($\alpha = 0,841$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,672$ monocaudal				
15b	Há uma quantidade excessiva de informações	Não Concorda	17	10	27
		Concorda	2	2	4
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,247 ($\alpha = 0,619$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,507$ monocaudal				
15c	A linguagem utilizada é difícil	Não Concorda	13	9	22
		Concorda	6	3	9
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,155 ($\alpha = 0,694$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,511$ monocaudal				
15d	A forma de apresentação das informações (layout, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento	Não Concorda	0	2	2
		Concorda	19	10	29
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 3,385 ($\alpha = 0,066$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,142$ monocaudal				
15e	É necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas no relatório	Não Concorda	10	8	18
		Concorda	9	4	13
		Total	19	12	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,595 ($\alpha = 0,440$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,347$ monocaudal				

Tabela 26 – Comparativo entre a compreensibilidade e o segmento da sociedade que representa
Fonte: Elaboração própria.

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “acesso ao relatório” e as questões referentes à compreensibilidade não são estatisticamente significativas a um nível de significância de 5%, ou seja, não existe diferença de percepção dos conselheiros no que concerne à compreensão entre os conselheiros que tiveram e não tiveram acesso aos relatórios da CGU.

Entretanto, se houvesse a dilatação do nível de significância para 10%, a questão 15d apontaria para uma diferença de percepção entre os conselheiros, já que se pode

observar que o teste Qui-quadrado de Pearson resultaria em um p-valor de 0,066. Contudo, ao se observar o p-valor resultante do Teste Exato de Fischer que foi de 0,142, esse indicativo de diferença de percepção estatisticamente significativa seria arrefecido.

Realizando-se uma análise similar, comparando-se as questões referentes à confiança do relatório e o grau de instrução em contabilidade, sobre seu município, observou-se o constante da Tabela 27 a seguir:

Questão n°	Descrição		Conhecimento em Contabilidade		Total
			Nenhum	Baixo ou Médio	
8a	As informações do relatório representam com fidelidade a situação que você já havia chegado à conclusão ou desconfiava.	Não Concorda	6	0	6
		Concorda	9	16	25
		Total	15	16	31
Qui-quadrado de Pearson=7,936 ($\alpha = 0,005$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,007$ monocaudal					
8b	São tendenciosas e demonstram algum tipo de direcionamento (político, pessoal, etc.) a favor ou contra o gestor Municipal	Não Concorda	15	15	30
		Concorda	0	1	1
		Total	15	16	31
Qui-quadrado de Pearson= 0,969 ($\alpha = 0,325$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,516$ monocaudal					
8c	São construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização	Não Concorda	3	4	7
		Concorda	12	12	24
		Total	15	16	31
Qui-quadrado de Pearson= 0,111 ($\alpha = 0,739$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,539$ monocaudal					
8e	Ao tomar conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU você se sente mais tranqüilo na sua atuação como Conselheiro.	Não Concorda	0	1	1
		Concorda	15	15	30
		Total	15	16	31
Qui-quadrado de Pearson= 0,969 ($\alpha = 0,325$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,516$ monocaudal					

Tabela 27 – Comparativo entre a confiança e o fato de ter tido acesso ou não ao relatório da CGU

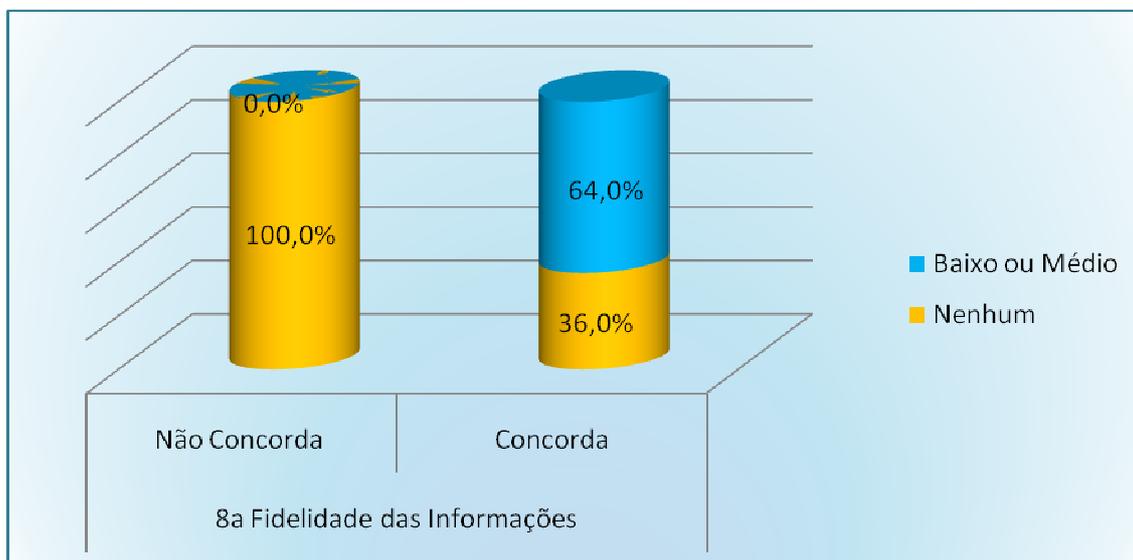
Fonte: Elaboração própria.

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “conhecimento em contabilidade” e as questões referentes à confiança a um nível de significância de 5%, apresenta uma questão onde os conselheiros tiveram suas percepções divergentes.

Na questão 8a, que investigava a fidelidade das informações perante a realidade encontrada no município, as inferências estatísticas apresentaram um indicativo de

diferença de percepção estatisticamente significativa, pois, o resultado do teste Qui-quadrado de Pearson e do Teste Exato de Fischer apresentaram p-valor de 0,005 e 0,007, respectivamente, ilustrados no Gráfico 13 a seguir:

Gráfico 13 – Destaque na diferença de percepção em relação ao grau de instrução em contabilidade



Fonte: elaboração própria.

Essa diferença pode ser oriunda da falta de conhecimento em contabilidade resultando numa dificuldade de relacionar a situação encontrada no município e o que foi expresso no relatório da CGU.

Da análise da tabela, pode-se observar uma convergência entre as percepções dos conselheiros que têm nenhum conhecimento e um conhecimento baixo ou médio em contabilidade, visto que os resultados das inferências estatísticas apontam que as opiniões tendem a ser congruentes.

Realizando-se uma análise similar para as questões referentes à relevância do relatório observou-se a comparação constante da Tabela 28 a seguir:

Questão n°	Descrição		Conhecimento em Contabilidade		Total
			Nenhum	Baixo ou Médio	
11a	O relatório foi disponibilizado em tempo adequado	Não Concorda	13	10	23
		Concorda	2	6	8
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 2,362 ($\alpha = 0,124$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,130$ monocaudal				
11c	As informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas	Não Concorda	0	1	1
		Concorda	15	15	30
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,969 ($\alpha = 0,325$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,516$ monocaudal				
11d	As informações apresentadas auxiliam o Conselho na escolha de ações corretivas	Não Concorda	0	1	1
		Concorda	15	15	30
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,969 ($\alpha = 0,325$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,516$ monocaudal				
11e	As informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões e consignadas em Ata	Não Concorda	3	4	7
		Concorda	12	12	24
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0, 111 ($\alpha = 0,739$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,539$ monocaudal				
11f	De acordo com o relatório apresentado para o seu Município o Conselho deveria ter dado uma parecer diferente ao que foi dado	Não Concorda	2	3	5
		Concorda	13	13	26
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,168 ($\alpha = 0,682$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,532$ monocaudal				

Tabela 28 – Comparativo entre a relevância e o nível de conhecimento em contabilidade

Fonte: Elaboração própria

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “conhecimento em contabilidade” e as questões referentes à relevância não são estatisticamente significativas a um nível de significância de 5%, ou seja, não existe diferença de percepção dos conselheiros no que concerne à relevância entre os conselheiros que não tem conhecimento em contabilidade e os que apresentam um nível médio ou baixo de conhecimento.

Nas questões 11c, 11d, 11e e 11f observou-se uma igualdade no quantitativo de conselheiros que concordavam com as assertivas propostas, demonstrando, que nesse caso os conselheiros que julgaram não ter nenhum conhecimento em contabilidade e

que julgaram ter um conhecimento baixo ou médio têm as mesmas percepções. Pode-se discutir ainda se, hipoteticamente, na amostra em estudo algum conselheiro julgasse ter alto conhecimento em contabilidade se essa tendência seria revertida.

Realizando-se uma análise similar para as questões referentes à compreensibilidade do relatório observou-se a comparação constante da Tabela 29 a seguir:

Questão n°	Descrição		Conhecimento em Contabilidade		Total
			Nenhum	Baixo ou Médio	
15a	As informações apresentadas são plenamente compreensíveis	Não Concorda	2	1	3
		Concorda	13	15	28
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,444 ($\alpha = 0,505$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,475$ monocaudal				
15b	Há uma quantidade excessiva de informações	Não Concorda	13	14	27
		Concorda	2	2	4
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,005 ($\alpha = 0,945$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,675$ monocaudal				
15c	A linguagem utilizada é difícil	Não Concorda	10	12	22
		Concorda	5	4	9
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 0,261 ($\alpha = 0,609$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,454$ monocaudal				
15d	A forma de apresentação das informações (layout, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento	Não Concorda	0	2	2
		Concorda	15	14	29
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 2,004 ($\alpha = 0,157$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,258$ monocaudal				
15e	É necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas no relatório	Não Concorda	7	11	18
		Concorda	8	5	13
		Total	15	16	31
	Qui-quadrado de Pearson= 1,551 ($\alpha = 0,213$ bicaudal) Teste exato de Fisher $\alpha = 0,189$ monocaudal				

Tabela 29 – Comparativo entre a compreensibilidade e o nível de conhecimento em contabilidade

Fonte: Elaboração própria.

Os dois testes indicaram que a relação entre as variáveis “conhecimento em contabilidade” e as questões referentes à compreensibilidade não são estatisticamente significativas a um nível de significância de 5%, ou seja, não existe diferença de percepção dos conselheiros no que concerne à compreensão entre os conselheiros que

não têm conhecimento em contabilidade e os que apresentam um nível médio ou baixo de conhecimento.

Da análise da tabela pode-se verificar que os conselheiros quando questionados se as informações eram plenamente compreensíveis (questão 15a) 53,57% dos respondentes que concordaram tinham conhecimento baixo ou médio em contabilidade.

Sobre a análise das respostas da questão 15c, que questiona se a linguagem utilizada nos relatórios é difícil, 54,54% dos respondentes que não concordaram com essa assertiva são de conselheiros que têm conhecimento em contabilidade. Esse percentual corrobora a opinião dos conselheiros quando questionados se é necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas nos relatórios, que 61,11% dos respondentes que não concordaram, também tinham conhecimento baixo ou médio em contabilidade.

7.4 REPRESENTAÇÕES SOCIAIS DOS CONSELHEIROS

7.4.1 Representações sociais dos conselheiros acerca do relatório como um todo

Esta parte do estudo cuida da análise qualitativa com enfoque na Teoria das Representações Sociais, e pretende confrontar os dados quantitativos obtidos acerca da utilidade dos relatórios com o conteúdo das representações que os conselheiros possuem acerca destes relatórios, no intuito de explicar como se processam estas representações e como se dá a utilização, na visão dos conselheiros, destes relatórios da CGU.

Assim, inicialmente para apreender as representações dos conselheiros acerca dos relatórios, questionou-se: 1) qual o entendimento acerca do relatório de auditoria da CGU; 2) qual conteúdo que se esperava dele; e 3) quais as fontes de informações que possuía acerca do relatório. O Quadro 05 a seguir demonstra alguns depoimentos referentes a estas representações:

Quadro 05 – Depoimentos dos conselheiros acerca do conceito sobre o relatório da CGU

Conselheiro	Depoimento
01	“A respeito do relatório realmente eu nunca tive acesso a um relatório da CGU. Acredito que o relatório vai demonstrar tudo que foi visualizado pelos técnicos, das contas. (...) Saber se está tendo o gasto correto dos recursos, se não está. Porque tais famílias estão sendo contempladas e outras não estão. Eu acredito

	que o relatório vai disponibilizar tudo isso das contas”.
02	“Deve ter pontos fundamentais de controle, ou seja, financeiros. Essa idéia representa minha opinião”.
03	“O relatório vem dizendo como nossa atuação vem acontecendo, o que a gente pode fazer mais, até onde agente pode fazer, acredito que é desse jeito. Tenho essa idéia a partir de reuniões com Brasília e o Estado, entre outros”.
05	“Acho que trata-se de uma fiscalização, porém não sei o que exatamente”.
08	“Esse relatório é um controle, na realidade, se está sendo cumprido as metas e os objetivos do Conselho Municipal de Saúde que é gerir as verbas, os projetos, dá transparência ao dinheiro público e como está sendo aplicado. Tenho estas informações a partir de minha experiência enquanto gestor municipal do hospital, por opinião pessoal. Acerca das informações esperadas na área de saúde, o dinheiro que for público, tem que ser discutido pelos membros do conselho gestor, cada membro tem a sua visão da aplicação da verba, e o relatório deve retratar isso”.
09	“Em cima do que eu sei, são questões, detalhes de prova de papel que não tinha dentro do que eu trabalho. (...) Questão de planilha de licitação, esses detalhes. Às vezes por estarem na internet as pessoas acreditam que é referente às coisas, como se diz no popular, que está roubando, e não é. (...) uma das coisas que gostei é que agente tá aprendendo (com o relatório) como trabalhar o certo. Isso vem da própria experiência que agente teve no município que a secretária repassou o relatório para todo mundo do conselho pra gente discutir e consertar o que estava fazendo de errado”.
14	“Contém informações das ações e projetos que o município executa, e qualidade destas ações na visão da CGU. Saber se as metas estão sendo cumpridas, se há o controle social, se a sociedade faz parte. Se o projeto que ta sendo desenvolvido no município, se há transparência nas ações. Vivenciou o momento da fiscalização na época do relatório, daí vem seu conhecimento acerca do relatório”.
15	“Trata da questão orçamentária e dos ministérios. Verifica se os conselhos estão se reunindo, e se estão fiscalizando, inclusive pelas entidades não governamentais. Verifica se há registros das reuniões do conselho e se ele avalia as prestações de contas e assina os documentos devidos. Essas informações vêm dos treinamentos e da experiência no município”.
18	“É um relatório de monitoramento, procura demonstrar como estão os programas, os projetos, como são utilizados estes recursos a nível municipal, como está sendo a atuação do gestor municipal na execução dos recursos que são repassados pelo governo federal, seja nos programas federais ou até nos municipais. Saber quais foram as falhas que ocorreram, até do próprio conselho, colaborando para atuação e melhoria do controle social, da atuação dos conselhos. Saber onde estamos falhando e o gestor está falhando contribuindo para melhoria da atuação, com visitas, fiscalização do programa”.
19	“O relatório trata da gestão dos recursos nos programas de governo e orienta acerca das falhas encontradas acerca de compras, licitação, etc. Fala ainda da estrutura do atendimento dos programas, das instalações porque eles fazem visitas in loco, o que é muito importante para ajudar na avaliação e nas ações futuras do conselho e da gestão”.
23	“Não tenho conceito ou expectativa prévia sobre esse relatório”.
25	“Não tenho conhecimento do relatório da CGU”.
28	“Ele (o relatório) deve avaliar como foram os gastos do município, verificar o andamento dos programas que estão desenvolvendo, como é que foi como é que está. Essa idéia tenho de minha experiência de vida.”
29	“O relatório esclarece para o povo como foram os gastos do governo, se ta de acordo com as leis e as regras necessárias de licitação e essas questões e se atendeu os objetivos, atendeu a população. Pelo menos é isso que a gente espera que seja.”
30	“O relatório deve falar da utilização dos recursos públicos e da atuação das Prefeituras nos programas, como estão gastando os recursos nos programas e se os conselhos estão acompanhando os programas.”
31	“Deve falar da fiscalização das contas públicas e das questões dos recursos públicos. Eu acho que é isso.”

Fonte: Elaboração própria.

Cumprir destacar que 06 Conselheiros não sabiam responder à questão “o que era o relatório de auditoria”; 03 que não tiveram acesso, não responderam, alegando falta de base e fontes de informação para responder; outros 09 deram respostas similares

à do Conselheiro 05, evasivas sem admitir que não tinham um conceito formado acerca do relatório e seu conteúdo, suas respostas simplesmente repetia a pergunta informando basicamente que “se tratava de relatório de fiscalização”, “de auditoria de fiscalização”, “de uma fiscalização”.

Observando os depoimentos dos conselheiros que efetivamente responderam, percebe-se que seus conceitos estão ancorados nas idéias de fiscalização de recursos públicos e suas respectivas aplicações em programas de governo. Observa-se que os conceitos elaborados demonstram muito da própria experiência de vida de cada conselheiro, seja por já terem vivenciado fiscalizações de órgãos de controle, seja por conhecerem tais ações no seu dia-a-dia. Observa-se também que eles objetivam seus conceitos em algumas categorias como: contas públicas, programas de governo, atuação dos conselhos, programas, projetos e metas de governo, orçamento público e gestão governamental, ações de governo e satisfação de necessidades sociais, atuação dos Municípios, fiscalização e controle.

Verifica-se ainda, em alguns dos depoimentos destacados, a função de colaboração que pode ter o relatório de auditoria na percepção dos conselheiros, especialmente quando relatam que o relatório pode ser uma ferramenta a ser utilizada para atuação futura do conselho, como se observa nos seguintes trechos de depoimentos:

“(...) é muito importante para ajudar na avaliação e nas ações futuras do conselho e da gestão”. Conselheiro 19

“(...) uma das coisas que gostei é que agente tá aprendendo (com o relatório) como trabalhar o certo. Isso vem da própria experiência que agente teve no município que a secretária repassou o relatório para todo mundo do conselho pra gente discutir e consertar o que estava fazendo de errado”. Conselheiro 09

Trata-se do que Moscovici (op. cit) denomina de sistema de mediação que ocorre com as representações sociais, no intuito de facilitar e completar a comunicação entre as idéias ancoradas e objetivadas nas realidades de cada um.

No intuito de realizar uma conexão com a atividade dos conselheiros e essa possível utilidade do relatório questionou-se aos conselheiros que características entendiam necessárias para que um relatório de auditoria (da CGU, por exemplo) fosse considerado útil para o controle social. O Quadro 06 a seguir demonstra alguns depoimentos referentes a estas representações:

Quadro 06 – Depoimentos dos conselheiros acerca das características necessárias para o relatório da CGU ser útil ao controle social

Conselheiro	Depoimento
01	“Acredito que o relatório ajuda, e muito, independentemente de como esteja colocando se está tudo regular ou não, pra gente ir em busca, se tiver alguma coisa errada ou correto, ir atrás do que está errado, do que está com problema. O relatório deve mostrar, pontuar isso, nunca vi um relatório, mas ele deve pontuar o que está certo o que está errado, se o dinheiro está sendo utilizado corretamente. A partir daí agente vai ter uma maior visão dessa busca pelo controle.”
02	“Primeiro os profissionais tem que ser bem competentes, trabalhar de uma maneira bem transparente, deixando bem claro o orçamento do município, com relação ao orçamento do Ministério para o município, em que os recursos estão sendo destinados, se estão cumprindo realmente o recurso que está vindo, o cumprimento, a transparência, o serviço de saúde trabalhar com responsabilidade e compromisso do gestor.”
05	“Em relação ao programas apontar o que está funcionando e o que não está funcionando, sabe se o que foi aprovado foi realmente feito, chegou a sua finalidade. Saber se os conselhos atuam, e se não atuam porque, o que poderia ser feito para que esses conselhos pudessem ter uma melhor atuação.”
08	“Para o relatório ser útil para o controle social, acho que tem que ser o mais transparente possível, o relatório tem que ser aberto para o entendimento de qualquer cidadão, seja ele membro (do conselho) ou cidadão comum.”
13	“Acompanhamento da merenda escolar, material didático também que a secretaria de educação compra.”
15	“Ele deve tratar da forma da execução das políticas e da atuação do conselho.”
16	“Tem que ter informações sobre o transporte escolar, sobre os recursos referentes aos programas que o conselho fiscaliza para ser de interesse do conselho.”
18	“No caso de conselho ele deve verificar se ele existe, se ele é atuante, se ele funciona. Agente vê que tem conselhos que estão ali só no papel mas que efetivamente não participam do processo da educação. Eu acredito que para ser um relatório bem feito tem que verificar todas essas situações, se está funcionando, a questão dos membros.”
19	“Tem que se apresentar de forma clara, objetiva, o que geralmente não acontece com esses relatórios de auditoria, ser mais próximo da realidade, porque algumas vezes eles colocam muitas coisas fora da realidade do município, exigindo questões muito além do que seria a prática possível pelo município.”
24	“É a partir da fiscalização que o conselho toma conhecimento e em reunião ordinária delibera acerca da forma que estão sendo executados os programas e as ações, e verifica o acompanhamento das metas. Assim ele (o conselho) poderá discutir como estão sendo executados os programas de governo e levar sugestões, aprovar metas, aprovar formas de executar melhor o programa.”
26	“A linguagem de compreensão, porque têm pessoas que lêem e não entendem, assim não sabem interpretar a linguagem, e também têm dúvida e não sabem procurar alguém, assim vê qual é a dúvida e procurar alguém que possa explicar como foi e tal. Eu mesmo vou atrás e procuro, porque ninguém é sabedor de tudo. E o acesso também é importante, porque algumas escolas não receberam o relatório.”
29	“A forma como é feito sendo orientadora, sendo bem destrinchados. Deveria ter uma linguagem mais acessível aos conselheiros em geral, que por vezes não tem uma escolaridade que permita entender. Evitar palavras tão técnicas, muita citação de lei, conceitos que não estão ao alcance do conselheiro. Deveria ser mais esmiuçado.”
31	“O relatório deveria ser mais aprofundado e às vezes é muito superficial, o trabalho é feito de forma rápida e não conhece a realidade do município. Poderia ter uma visão mais aprofundada do programa que é auditado. Poderia ter amostras maiores para mostrar e avaliar melhor os programas que se propõe a avaliar.”

Fonte: elaboração própria

Observe-se que se buscaram os depoimentos que eram representativos, tentando-se demonstrar as diferentes visões. Alguns depoimentos foram curtos e objetivos, e levantam questões como “o relatório precisa ser objetivo”, “o relatório precisa ter linguagem clara”, “o relatório deve chegar nas mãos dos conselheiros”, que foram

omitidos do quadro acima não por não terem relevância no estudo, mas porque a intenção era exemplificar as opiniões dos conselheiros para que se construísse uma visão das suas representações quanto ao conceito de utilidade do relatório.

Nesta esteira, avaliando-se os depoimentos dos conselheiros conceitos estão ancorados nas idéias de atuação futura do conselho e a forma de construção do relatório. Observa-se que os conceitos elaborados demonstram a preocupação com o papel dos conselhos, de certa forma embutindo nos discursos o conceito de conselho e conselheiros que possuem, e de outro lado se preocupam com a acessibilidade ao relatório sob o sentido amplo, podendo-se afirmar que se objetivam em algumas categorias como: necessidade de melhoria da atuação dos conselhos, formas e aprendizado para atuação futura dos conselheiros, forma de atuação dos técnicos do controle, quantidade e qualidade das informações do relatório, profundidade e extensão dos exames realizados, avaliação da gestão

Tais questões demonstram que, sob uma ótica geral, há uma compreensão dos objetivos do relatório e de suas funções, bem como se observa que existem conceitos pré-constituídos inclusive quanto ao formato necessário, ao tempo que deveriam ser dedicados aos exames, à forma como os exames são realizados sob a proposta de ter utilidade nas atividades dos conselhos, inclusive sob o aspecto orientativo que pode ter.

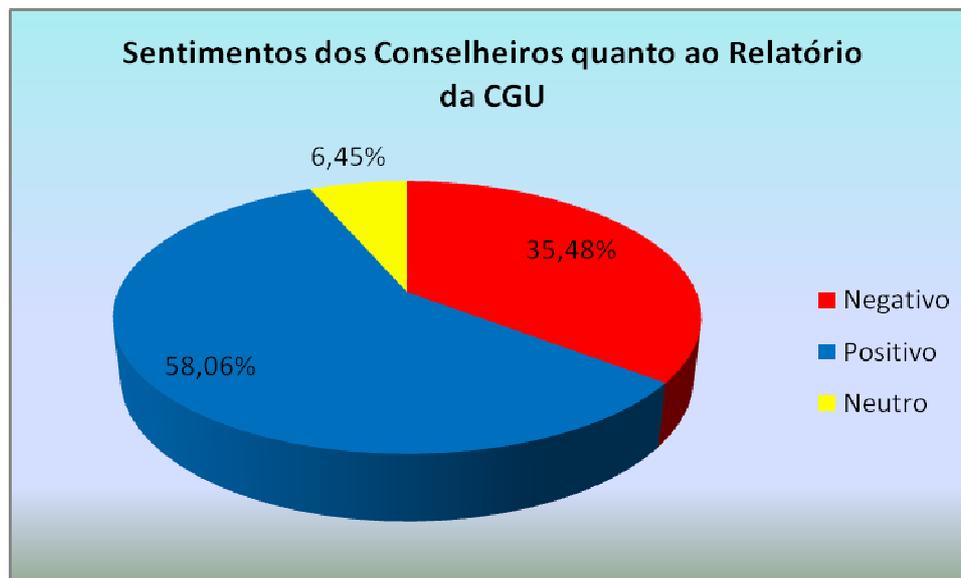
A representação do relatório pôde ser demonstrada ainda quando os conselheiros responderam à questão que solicitava definir com uma palavra o sentimento com relação ao relatório, conforme demonstrado no Quadro 07 a seguir:

Quadro 07 – Sentimentos acerca do relatório

Conselheiro	Expressões	Categorias (positiva, negativa ou neutra)
02	Ingerência	Negativa
05	Vergonha	Negativa
10	Pesado	Negativa
17	Ansiedade	Negativa
18	Preocupação	Negativa
19	Frio	Negativa
23	Passado	Negativa
24	Ineficácia	Negativa
28	Surpresa	Negativa
29	Alheia	Negativa
31	Indignação	Negativa
16	Teoria	Neutra
25	Controle	Neutra
01	Apoio	Positiva
03	Compromisso	Positiva
04	Compromisso	Positiva
06	Importante	Positiva
07	Ótimo	Positiva
08	Importante	Positiva
09	Transparente	Positiva
11	Prestação de Contas	Positiva
12	Claro	Positiva
13	Objetivo	Positiva
14	Responsabilidade	Positiva
15	Respeito ao público	Positiva
20	Direto	Positiva
21	Importante	Positiva
22	Atual	Positiva
26	Novidade	Positiva
27	Importante	Positiva
30	Objetivo	Positiva

Fonte: Elaboração própria.

Da análise dos sentimentos despertados, é relevante lembrar que tais sentimentos são influenciados pelo contato com o relatório específico de cada Município ao qual cada conselheiro pertence. O gráfico a seguir demonstra essa panorâmica:

Gráfico 14 – Sentimentos dos Conselheiros quanto ao Relatório da CGU

Fonte: Elaboração Própria

Neste contexto verifica-se que a representação social não só modela o comportamento como também justifica a sua expressão, e mesmo havendo 11 depoimentos com palavras negativas, a maioria demonstrou uma relação positiva com o relatório, mesmo observando que em nenhum dos relatórios avaliados existem “elogios” à gestão, haja vista que o modelo de atuação demonstrado pela CGU nestes relatórios é de apenas evidenciar constatações de falhas e erros encontrados

A seguir foi feita uma avaliação complementar das representações sociais dos conselheiros acerca do conteúdo específico dos relatórios de cada município, no intuito de complementar a investigação acerca dos conceitos que possuem e de identificar suas percepções nos casos práticos de situações reais de cada município.

7.4.2 Representações sociais dos conselheiros acerca das informações discutidas no relatório

Segundo Moscovici (2007), para compreender-se o conteúdo e o sentido das representações sociais, é necessário perceber sua estruturação em três dimensões: a informação, o campo de representação e a atitude.

No intuito de verificar como se processam as representações sociais dos conselheiros, adotou-se o relatório como o campo da informação, que seria o conjunto

das informações recebidas, tanto qualitativas como quantitativas, que existe acerca de um objeto social apreendido, no caso a execução dos programas de governo nas áreas de educação, saúde e assistência social, destinadas a cada grupo específico, o conselho social de cada área.

Para efeito desta pesquisa foi solicitado aos conselheiros, de acordo com o entendimento que tinham quanto aos Relatórios de Auditoria Elaborados pela CGU, que respondessem o que significavam determinadas expressões, que tratavam de constatações do relatório da CGU (questão 01 da parte 02 do questionário).

Foram apresentadas, a título exemplificativo, 03 (três) questões referentes a cada área auditada, para os respectivos Conselheiros entrevistados, sendo uma questão padrão para todos, referente à constatação: “Falha na atuação dos conselhos e conselheiros”, no intuito de verificar a capacidade de conceituação e a forma de representação destas questões.

Já no que se refere ao campo da representação, previsto por Moscovici (2007), foram adotadas, como referência, as respostas à questão cujo objetivo era saber que ações o conselheiro tomaria enquanto agente do controle social, tendo ciência das informações citadas na questão sobre constatações (questão 01 da parte 02 do questionário). Como se tratava das ações que tomariam o objetivo era identificar como o conselheiro representava sua função diante de situações práticas acerca de seu município apontadas no relatório de auditoria.

O confronto destas questões contribuiria para identificar em que conceitos estariam ancoradas e como se objetivavam as representações sociais dos conselheiros acerca do relatório, fato este diretamente ligado à utilidade que atribuíam ao relatório. Parte deste processo já foi verificado ao avaliar a formação do conceito do relatório. A outra parte, portanto, é complementada com esta avaliação.

Por outro lado, complementando o campo da representação segundo Moscovici (2007), para o fator atitude, foram adotadas as respostas dos conselheiros à questão 03 (parte 02 do questionário) que solicitava informar se o conselheiro já utilizou o Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU para tomar algumas medidas ou efetuar cobranças ao Gestor, sendo necessário, em caso positivo, citar pelo menos duas.

Da análise combinada das respostas destas questões alcançaram-se os seguintes resultados:

- a) formação dos conceitos quanto às informações constantes nas constatações

Da análise das respostas referentes ao entendimento dos conselheiros acerca das constatações específicas do relatório do seu município verificou-se que 45,2% (14 conselheiros) cometeram algum tipo de erro ou confusão na explicação de seu entendimento quanto às constatações. Registre-se que esta avaliação baseou-se no conteúdo da constatação de cada relatório específico e como, após a leitura (independentemente de ter tido acesso prévio ao relatório o mesmo era apresentado ao conselheiro para leitura durante a entrevista), era definido.

Essa estatística de erros cometidos toma em consideração os conceitos legais sobre os diversos temas abordados nos relatórios da CGU, e assim, quando um conselheiro tratava uma impropriedade como irregularidade, foi considerada defeituosa a construção do conceito, haja vista que a legislação vigente diferencia os dois conceitos e sua empregabilidade, sendo o último, relativo a situações de maior gravidade, contendo prejuízos ao erário público.

Outro aspecto a ser destacado é que, realizando uma avaliação mais ampla, pode-se perceber que a maioria dos conselheiros (83,8%) conseguiram identificar o núcleo da problemática apontada nas constatações do relatório, sendo que apenas 05 conselheiros (16,1%) demonstraram uma compreensão totalmente diversa do que objetivava a constatação.

Esses “erros” ou “confusões” acerca dos conceitos legais e os conceitos compreendidos pelos conselheiros demonstram o que Moscovici (2007) chama de resignificação, quando os conselheiros, tendo em vista o objetivo prático de captarem o seu papel social e o problema apresentado, desenvolvem um meio mais simples de compreender (pela lógica não científica) e resolvem seus próprios problemas e conflitos, construindo um conceito global que demonstra compreensão da existência do núcleo do problema e que, por vezes, ignora as nuances legais, por ser uma linguagem por vezes distante do seu dia-a-dia.

Neste caso verifica-se que as representações exercem o papel de intermediárias entre o conceito e sua percepção, entre o sistema cognitivo e a estrutura social, tornando-os intercambiáveis.

Essa visão do papel que os conselheiros têm enquanto agentes de controle social fica clara na leitura de alguns depoimentos acerca do entendimento deles sobre a constatação “Falha na atuação dos Conselhos e Conselheiros”, conforme demonstrado no Quadro 08 a seguir:

Quadro 08 – Depoimentos dos conselheiros acerca da constatação “Falha na atuação dos Conselhos e Conselheiros”

Conselheiro	Depoimento
01	“Acredito que ele está mostrando que o conselho não está tão atuante para verificar o que os técnicos verificaram nas falhas da execução do programa. E isso é função do conselho, a maior função do conselho é essa, de fiscalizar a unidade executora. É justamente isso, que ele não está tão atento as falhas demonstradas no relatório.”
04	“Falha com certeza. Falta de conhecimento do que realmente é o seu papel como conselheiro e o que eu devo conhecer como funciona e não conheço. Falta de conhecimento do seu papel e falta de participação efetiva. Minha opinião é reforçada com o relatório.”
06	“É porque deixaram de cumprir com a sua obrigação, não foram fiscalizar como deveria, atuar como deveria, podem até ter ciência do acontecimento e não ter feito nada, não ter documentado, feito reunião para ver como proceder.”
07	“Demonstra a falta de compromisso dos conselhos. É preciso ser “vacionado”, ter o desejo de dar a participação o que realmente não acontece nos conselhos, tendo o problema que a maioria são indicados. O problema é que não é remunerado.”
08	“Tem a ver com a falta de assiduidade, falta de postura dos conselheiros, quando marca uma reunião ordinária e chega atrasado, ou não ir, e depois estar cobrando na reunião seguinte o que ele não estava presente na outra (anterior). Isso deixa meio tumultuado as reuniões ordinárias. A falta de compromisso dele, porque na realidade agente tem a agenda normal do dia a dia da gente, e aí um e outro vai e chega atrasado, não acompanha devidamente o que está sendo discutido, fica ruim e desorganizado.”
09	“É uma falta de compromisso de quem faz parte do conselho, porque independente de qual conselho que esteja ele deve funcionar. Falta de compromisso de membros do conselho que mesmo sendo chamados pelo presidente faltam as reuniões e não se interessam pelos assuntos do conselho. Isso complica demais e atrapalha às vezes até o andamento do trabalho.”
13	“É muito importante agente identificar o que não está fazendo de correto. Quando agente tem a informação do que se deixou de comprar, de que se deixou de fazer alguma coisa, é muito importante neste sentido, da gente poder corrigir as coisas.”
15	“Acredito que é falha na convocação, falha no registro da ata, falha no compromisso dos conselheiros em verificar as políticas que foram deliberadas, aprovadas e executadas.”
16	“É quando existe uma situação na área de competência do conselho que há necessidade da intervenção, da solicitação do conhecimento do conselho e o conselho deixa de atender e resolver essa situação, deixa de acompanhar para ver se as ações e a execução está certa ou não. Então é isso que é falha de atuação do conselho. Falta de fiscalização por parte dos conselhos.”
17	“Trata-se de falhas que ocorrem na atuação do pessoal do conselho, às vezes até mesmo por falta de instrumentalização do pessoal, por falta de conhecimento e treinamento.”
18	“Falta de consciência que o que se discute no conselho não é de interesse próprio, não é de interesse particular, trata-se de assuntos do interesse da comunidade, são questões relacionadas ao município, então a falta dessa clareza afeta o compromisso das pessoas no conselho. A partir do momento que estas pessoas têm essa consciência de que vão participar de algo que é público e que vão ter o papel de agente multiplicador de repassar para o segmento que representa as deliberações do conselho e as discussões e conclusões tidas nas reuniões. Tem a ver com participação, disponibilidade e motivação.”
19	“O conselho não atuou onde deveria ter atuado ou tomou conhecimento de alguma falha mas deixou passar, não teve a interferência que deveria ter do conselho em determinada situação.”
24	“Ineficiência do conselho.”
29	“Faltou compromisso dos conselheiros, faltou atuação. Faltou chegar junto à entidade que executa e mostrar transparência, mostrar os projetos e discutir com ele. Se eu sou conselheiro mas não convoco uma reunião de 6 em 6 meses, como é que eu posso colocar minhas idéias, minhas propostas e discutir as melhorias para o meu município.”
31	“As coisas que o conselho errou e precisa corrigir.”

Fonte: Elaboração própria

Observando os depoimentos dos conselheiros percebe-se que seus conceitos para o papel do controle social e, por consequência os motivadores de falhas na sua atuação estão ancorados nas idéias de acompanhamento de políticas públicas e defesa dos interesses da comunidade. Observa-se que estes conceitos demonstram as particularidades da vivência destes conselheiros em suas atividades do conselho, expondo dificuldades encontradas e justificando o motivo de não estarem atuando de forma satisfatória. Pode-se afirmar que objetivam seus conceitos em algumas categorias como: fiscalização de programas e recursos, compromisso, vocação, motivação para participação, necessidade de instrumentalização e treinamento (já no âmbito justificador da falha de atuação), identificação do interesse próprio e do interesse da comunidade.

Cumpra registro de que alguns discursos apontam para a necessidade de mais reuniões, maior acompanhamento, maior integração, sendo relevante indicativo que os próprios conselheiros conseguem construir os meios e identificar as suas falhas para melhorar sua atuação. Diante deste cenário interessante seria verificar o que fariam e o que fazem os conselheiros nas situações defeituosas apontadas nos relatórios, conforme é demonstrado a seguir.

b) representações do que fariam os conselheiros

Logo após as questões que traziam as constatações sobre o município dos entrevistados, questionava-se na entrevista que ações o conselheiro tomaria enquanto agente do controle social, tendo ciência destas informações, haja vista que se tratava de questões referentes a fatos já ocorridos e constatados em seus respectivos municípios.

O Quadro 09 a seguir traz alguns depoimentos interessantes contidos nas respostas dos conselheiros com relação a este questionamento:

Quadro 09 – Depoimentos dos conselheiros acerca do que fariam diante dos problemas apontados no relatório

Conselheiro	Depoimento
01	“Deveria melhorar a fiscalização. O conselho tem uma força muito pequena ainda. A força do conselho não é tão forte como deveria ser. O conselho não tem recursos para os conselheiros, ninguém consegue um carro, o conselho não tem muitas pernas. O conselho não tem uma participação efetiva dos membros. Se marca uma reunião de 10 se aparecerem 5 é muito. Não tem muito interesse porque não recebe pra fazer aquilo. Atualmente o conselho está mais nessa área de verificar o cadastramento das entidades sociais.”
02	“Imediatamente ir aos maiores interessados, conselho municipal de saúde, porque lá existe a representação de cada segmento. Então tudo tem que ser repassado para o conselho, e a partir daí o gestor junto com o conselho tomar as devidas providências para não permanecer nos erros e corrigir os erros, nesse caso as ilegalidades. Em último caso procurar o ministério público, primeiro resolver nas bases, com diálogo que é essencial para uma boa gerência. Transmitir que o conselho é co-responsável pela gestão.”
03	“Primeiro passo é reunir todos os conselheiros, passar para os conselheiros tudo que está escrito no relatório, os problemas, as suas várias causas, junto com todos ver algumas soluções, nos dirigindo a cada um desses setores pedindo que seja feito de maneira mais adequada, e que trabalhe mais dentro da lei.”
05	“O papel fundamental do conselho é denunciar ao Ministério Público, porém pra isso é necessário que tenhamos conselheiros independentes para poder agir. E apurar a situação que foi encontrada e levar para o conselho. Reunir todo o conselho e debater sobre o assunto e deliberar no conselho sobre que ações tomariam.”
06	“Deve procurar saber onde está sendo feito obras, para poder participar e fiscalizar, acompanhar realmente os fatos, o que está efetivamente acontecendo na obra.”
07	“Pegar as notas e ver onde realmente teve obras pra saber o que deve fazer. Que seja feita uma fiscalização num todo, a partir da mão de obra até a obra concluída.”
09	“Como conselheira levaria o relatório para a reunião para discutir qual a forma certa de se fazer já que a que se está fazendo não é a certa. Não aceitando de jeito nenhum a omissão das informações solicitando tudo, devendo acompanhar tudo e analisar tudinho. Iria atrás dos responsáveis para saber porque estava acontecendo errado e solicitar que mudasse, porque o que não está certo não deve continuar.”
14	“Reuniria o conselho, tomar conhecimento do programa, como funciona o programa, quem são os beneficiários e saber se aqueles beneficiários estão dentro dos critérios do programa. Aí o conselho parte para assumir uma postura de fiscalização que é visitar o beneficiário e verificar as suas reais condições.”
15	“O conselho deve verificar a veracidade das informações, realizando um cadastro provisório dos beneficiários do programa e depois vai fazer visitar para verificar se existem irregularidades com aqueles beneficiários.”
16	“Verificar se as irregularidades apontadas pela CGU ainda estão acontecendo. Se não foi realizada a correção agente deve acionar um órgão que ajude a corrigir as irregularidades. Quando agente verifica uma situação incorreta agente entra em contato com a secretaria de educação e tenta administrativamente resolver entre secretaria e conselho. Se não puder acontecer agente faz uma denúncia ao órgão competente para que possa atuar e punir a Prefeitura por não ter prestado o serviço como deve ser.”
17	“Colocar em discussão junto com todo o conselho, chamando a gestão para tentar entender e discutir o que aconteceu e daí então tomar os encaminhamentos necessários para a solução do problema.”
18	“Realizar visitas e acompanhamento nas escolas e fazendo um relatório de fiscalização do conselho para demonstrar a atuação do conselho. Tem que ter o conhecimento de como esta sendo utilizado o dinheiro e realizar o acompanhamento dos gastos realizados.”
19	“Discutir em conselho verificando que incorreu em erro procurar o gestor para restituir o recurso para os programas corretos, e acompanhar para verificar se as licitações estavam cumprindo as orientações do relatório.”
24	“Punição.”

Fonte: elaboração própria.

Da análise dos depoimentos, pode-se verificar que, em regra, há uma linha de potencial atuação bem definida: reunir os demais conselheiros, discutir os problemas

apontados, verificar se ainda estão ocorrendo, procurar corrigi-los e acompanhar a implementação das correções. Atribuindo às respostas acima o que Moscovici (op. cit.) chamou de campo de representação, verifica-se que, tendo em vista a avaliação dos próprios conselheiros sobre o que fariam nestas situações, o relatório da GGU pode ser potencialmente útil como ferramenta de apoio para o controle social.

A relevância de se conhecer o que se faria, o campo da representação, consiste no fato de que se percebe que o processo de ancoragem dos conselheiros quanto ao objeto fiscalização e relatório de auditoria, firma-se em conceitos claros e convergentes com o que a linguagem científica espera como papel de atuação desses conselheiros.

Complementarmente ao processo de formação das representações sociais, da construção do sistema figurativo dos conselheiros acerca do relatório da CGU, relevante se torna conhecer quais ações foram de fato tomadas com relação aos respectivos relatórios e conseqüentes constatações de cada município, feita a seguir.

c) representações das atitudes dos conselheiros

O questionário indagava se como conselheiro, o respondente já havia utilizado o Relatório de Auditoria elaborado pela CGU para tomar algumas medidas ou efetuar cobranças ao Gestor, sendo que em caso positivo, deveria citar pelo menos duas. Os depoimentos dos conselheiros acerca desta questão constam do Quadro 10 a seguir:

Quadro 10 – Depoimentos dos conselheiros acerca das ações já realizadas diante dos problemas apontados no relatório

Conselheiro	Depoimento
09	“Só fiquei atenta ao que foi relatado nas reuniões sobre o relatório para continuar acompanhando.”
14	“Discutiram e tentaram rever os cadastros e fiscalizar o programa.”
15	“Fizeram visitas para identificar os erros apontados e verificar as irregularidades para consertá-las.”
18	“Realizou visitas e verificou os usuários do PBF, intensificou a fiscalização dos programas da área social, notificando acerca das condicionalidades.”
19	“Foram identificados os erros e área por área foi verificado para acompanhamento.”

Fonte: elaboração própria.

Observe-se que a maioria dos conselheiros respondeu que não havia tomado nenhuma ação específica referente aos fatos apontados no relatório de seu município, visto que apenas 05 revelaram algum tipo de ação. Cumpre lembrar que 38,7% dos respondentes (12 conselheiros) já tinham tido acesso ao relatório específico do município, apesar de a maioria (58,1%) conhecer e não ter tido acesso ao relatório específico de seu município. Neste contexto, pode-se afirmar que 41,66% dos

conselheiros que tiveram acesso ao documento em questão, praticaram alguma ação, e essas ações estão no que a Teoria das Representações chama de campo da atitude, que complementa a construção das representações sociais dos conselheiros.

Outro ponto relevante é que, quando se compara com a questão anterior, que tratava do que se faria diante de tais situações, depara-se com uma “adesão” muito maior e expressiva, demonstrando a consciência e a formação do conceito do significado de atuação dos conselheiros.

Para compreender melhor este fato, pode-se recorrer a Moscovici (2007), quando explica que para se compreender e delimitar a constituição de um sistema figurativo (processo de construção da representação), é necessário considerá-lo como um momento de um processo de conhecimento que é gerado em função: 1) de pressões sociais para atingir metas sociais específicas; 2) do nível e qualidade de informação possuída a respeito do objeto; e, 3) do grau de engajamento do sujeito em manter uma posição ou conduta frente ao mesmo.

Neste sentido pode-se suscitar que diante de pressões sociais intragrupoais ou extragrupoais (no caso da entrevista realizada por um estudante) os conselheiros admitem determinada atitude, frente às informações prestadas pelo relatório da CGU e a depender de seu grau de engajamento tomariam determinadas atitudes. Registre-se, entretanto, que o foco deste estudo é verificar o desempenho do intermediário desse processo que é a fonte das informações que produzirão as ações: o relatório de auditoria da CGU.

Sob essa égide, relevante se faz a investigação das representações sob o aspecto da utilidade, no sentido mais amplo, da informação contábil contida nos relatórios examinados, sob a percepção dos conselheiros. Tal investigação é realizada no item a seguir.

7.4.3 Representações das características de utilidade da informação contábil

Procurou-se investigar se na formação do sistema figurativo da informação útil para controle social, o conselheiro conseguiria resgatar e representar as características da informação contábil discutindo-se conceitos como relevância, compreensão e essencialidade.

No intuito de testar a visão de relevância do relatório na percepção dos conselheiros, utilizou-se a questão 03, que solicitava aos conselheiros informar se em seu entendimento o Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU continha informações relevantes para o seu trabalho como conselheiro, devendo, em caso afirmativo, indicar as principais informações que conseguiria extrair do Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU (pelo menos duas informações úteis) para o trabalho de controle social.

Como resultados obtiveram-se alguns depoimentos significativos:

Quadro 11 – Depoimentos dos conselheiros acerca das principais informações extraídas para o conselho do relatório da CGU

Conselheiro	Depoimento
01	“Primeiro a parte da licitação, a questão das irregularidades da área de licitação, e a parte da contrapartida, que hoje está resolvida, mas na época seria uma coisa muito boa a se direcionar. A parte da licitação que é o mais gritante.”
02	“Falar do Programa da farmácia a e do problema da aquisição da ambulância.”
03	“Uma coisa que li e lembro de ter presenciado é essa falta de interação entre órgãos, Caixa Econômica Federal, Secretaria de Educação e que provoca alguns danos. Uma que lembro bem, e digo “essa eu presenciei” é a falta de interação.”
04	“Aqui uma coisa que a gente tá ligada é essa parte de transporte e que agente bate muito nisso, agora é difícil também saber o cancelamento do cadastro (...). Mas o que é importante é saber assim como fazer melhorias no setor de educação.”
05	“Alteração de preços e a outra o convênio que a Prefeitura deveria repassar 135 mil e passou bem menos.”
06	“Agente deve tomar como exemplo o que foi descoberto de falhas, recursos aplicados, pagos e não executados, um absurdo. Serve de alerta para um melhor acompanhamento das obras.”
09	“Informações de como executar as ações do conselho.” “Informações da atuação do conselho para poder responder pelo que está acontecendo.”
14	“Para que haja uma fiscalização, para que o conselho tome parte deste processo de controle social é importante essa avaliação da CGU que possibilita que ele participe mais sabendo quais as falhas em que ele pode atuar fazendo a fiscalização. Ajuda inclusive ao conselho para ele tomar conhecimento do programa, fazer reuniões e discutir como está sendo executado.”
15	“Informações sobre as falhas de execução do programa pela Prefeitura porque possibilitou o conselho verificar os erros e checar com a prefeitura o que estava sendo feito, fazendo uma fiscalização para acompanhar a execução do programa. Serve de orientação porque todos podem errar.”
16	“Tem a parte que fala da regularidade das empresas contratadas para o transporte escolar e para a merenda escolar. A questão de falta de recolhimento ao INSS, uma questão muito importante e que o conselho deve prestar atenção.”
17	“Pode-se falar quando o relatório fala das fragilidades de atuação dos conselheiros, quando fala das questões das falhas em processos licitatórios seria uma forma de fortalecer o próprio conselho na medida em que os conselheiros vão procurar informações sobre o assunto, procurar entender para encontrar as soluções.”
18	“A informação de deficiência de atuação do conselho, especialmente com relação à necessidade de realizar visitas aos beneficiários.”
19	“Demonstra onde atuar, demonstrando as condições físicas da atuação dos programas e dos serviços prestados a sociedade, é importante para a atuação do conselho, direcionando para que rumo tomar para melhorar a gestão da saúde.”
24	“Acho relevante mas não consigo escolher informações específicas.”

Fonte: elaboração própria

Destes depoimentos, é possível depreender que em alguns discursos fica claro que o conselheiro está cedendo a pressões (da própria situação de entrevista), como no caso do Conselheiro 24, que acaba admitindo que as informações são relevantes mas não consegue apontá-las. Porém, na maioria dos casos em que foram citados fatores relevantes para o controle social destacados no relatório, como, por exemplo: discussões sobre licitação, contratos e convênios, julgadas interessantes para a maioria dos conselheiros (destacadas em muitos dos discursos), a questão da execução dos programas governamentais federais (discutindo inclusive quais as práticas incorretas que devem ser melhoradas), a própria situação de atuação dos conselheiros (servindo de indicativo do campo de atuação dos mesmos).

Neste contexto, pode-se afirmar que é atribuída uma importância relativa ao relatório, e que a forma que os conselheiros representam essa relevância está diretamente ligada às necessidades que os mesmos têm no seu dia-a-dia, enquanto agentes do controle social. Isto se justifica no destaque que dão a determinados temas abordados no relatório.

No intuito de testar a visão de compreensão do relatório na percepção dos conselheiros, utilizou-se a questão 5, que solicitava citar até 05 fatores que facilitariam o entendimento das informações contidas nos relatórios da CGU, intencionando-se testar se, na visão dos entrevistados, existiram motivos ou situações dificultadoras, dentre as quais linguagem, por exemplo, que poderiam influenciar negativamente na utilidade do relatório, e ainda, verificar, a partir das respostas, que fatores são elencados como facilitadores do entendimento.

Das respostas da referida questão obteve-se alguns depoimentos que merecem destaque:

Quadro 12 – Depoimentos dos conselheiros acerca dos fatores que facilitariam o entendimento das informações do relatório da CGU

Conselheiro	Depoimento
04	“O que deveria ter seria mais capacitação em cima dos conselheiros. Deveria informar melhor todos os programas que foram fiscalizados. Deveria dar os parabéns para o que foi feito certo.”
16	“Falta muita informação, muito curto e objetivo. Serve para despertar para agente procurar e observar a nossa atuação. Deveria trazer sugestões e recomendações para as falhas encontradas.”
18	“Linguagem mais acessível, especificar melhor as constatações sendo mais explicativos.”
19	“Precisava de um resumo constando os objetos e os valores encontrados em divergência com a lei. Precisava de uma linguagem mais acessível.”
24	“Seja mais esclarecedor, com linguagem mais fácil e que chegue a tempo do conselho fazer alguma coisa.”

Fonte: elaboração própria.

Da análise dos depoimentos acima é possível inferir que o núcleo das representações da compreensibilidade na percepção dos conselheiros está na linguagem mais acessível. Não foram reproduzidos todos os depoimentos porque muitos deles se repetiam e enfatizaram a mesma questão, mesmo nos casos em que os conselheiros admitiam compreender o relatório, ainda assim apontava uma linguagem mais fácil e acessível como elemento facilitador da compreensão.

Tal fato parece ter direta ligação com a realidade conhecimento e acesso à informação que possuem os conselheiros, visto que, mesmo se utilizando do processo de intermediação das representações sociais, conduzem seu entendimento a essa necessidade. Registre-se ainda que essa percepção se reflete na verificação estatística realizada anteriormente quando os conselheiros admitem que é necessário ter um conhecimento técnico específico para a compreensão dos relatórios.

Neste sentido é possível admitir que quando os conselheiros afirmavam que compreendiam as informações do relatório poderiam estar cedendo às pressões exteriores diante da posição e da missão que têm consciência de assumir quando atuam enquanto agentes do controle social. Tal fato explicaria a divergência estatística discutida anteriormente.

Com a intenção de complementar os depoimentos que demonstravam as representações dos conselheiros acerca do relatório, sob uma visão mais ampla de utilidade do mesmo, os conselheiros foram incitados a citar até 05 fatores que julgariam essenciais para constar no conteúdo dos relatórios da CGU.

Como resultado, foram obtidos alguns depoimentos significativos:

Quadro 13 – Depoimentos dos conselheiros acerca dos fatores essenciais para constar no relatório da CGU

Conselheiro	Depoimento
01	“Como é aberto à comunidade e ao conselho que às vezes não tem um entendimento tão bom, acho que deveria colocar (não sei se iria ficar muito extenso) o que deveria ser, como deve ser, como deve funcionar e como é que está funcionando, pra gente ter essa visão.”
02	“Deve ter a informação dentro do relatório que o gestor divulgue o relatório ao conselho municipal de saúde. Imprescindível. Acho que tá faltando isso, que o gestor municipal e o gestor da secretaria tenham por obrigação repassar ao conselho municipal.”
04	“Capacitação não pode deixar de ter. O relatório deve falar que os órgãos federais promovam mais capacitação.”
05	“Fotos e linguagem clara.”
06	“Mandar uma cópia diretamente para os conselhos. Informação de como deve agir, nas obras, em todas as áreas.”
07	“Onde que foi gasto, quanto foi gasto e a origem dos recursos. Orientações de como atuar.”
09	“Tem que falar da questão da licitação, do conselho, é isso.”
14	“Relatório fotográfico.”
15	“Registro das visitas realizadas in loco.”
16	“Chegar em tempo no conselho, o relatório deveria ser enviado para o conselho e acompanhar as medidas adotadas. É essencial ter recomendações de ações para melhorias.”
17	“Redação clara, apresentar os fatos de forma sucinta, resumo das constatações.”
18	“Indicar com clareza o objetivo da investigação.”
19	“Amostragem da fiscalização de como esta sendo gasto o recurso público, se as verbas que vem estão sendo gastas de acordo com o previsto, deveriam dar mais espaço para o município dar sugestões, tentando compreender a realidade dos municípios pequenos.”
24	“Resumo dos relatos, gráficos.”

Fonte: Elaboração própria.

Dentre os elementos comuns nestes depoimentos, existem alguns que podem ser considerados como formadores da representação de um relatório útil na visão dos conselheiros, quais sejam: um relatório com linguagem acessível e clara; a necessidade de tanto o gestor quanto a própria CGU enviarem o relatório diretamente para os conselhos (o que influencia na percepção da tempestividade do relatório); a questão das recomendações de atuação do gestor e do conselho (no conteúdo do relatório), a necessidade de fotos e demais recursos de forma que devem acompanhar o relatório; a necessidade de, em algumas situações, conter resumos dos achados e dos objetivos de forma a promover maior entendimento.

Perceba-se que, em que pese a questão do atributo de prudência dentro do grupo de confiança na informação contábil, demonstrado como item crítico na parte de avaliação estatística deste estudo, no momento em que se é questionado sobre a essencialidade, tais fatores não foram recordados. Neste contexto, portanto, é necessário realizar um confronto dos achados do estudo para identificar a utilidade dos relatórios da CGU na percepção dos conselheiros sociais de Pernambuco.

7.5 UTILIDADE DOS RELATÓRIOS DA CGU

Observando-se a necessidade de se obter uma informação que atenda aos objetivos da contabilidade, concernentes aos pilares de confiabilidade, relevância, comparabilidade e compreensibilidade associados ao declarado na Carta Magna quanto à legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade, eficiência, eficácia e efetividade, esta pesquisa concentra-se no objetivo de identificar a utilidade dos relatórios da CGU, para o exercício do controle social, a partir da percepção de líderes comunitários e de outros representantes da sociedade civil que participam de Conselhos de Políticas Sociais, acerca dos relatórios de Fiscalização de recursos públicos da Controladoria Geral da União.

O comportamento em contabilidade devido às suas origens no comércio europeu tem ao longo dos tempos se preocupado em demasia com as questões técnicas (forma) e só muito recentemente identifica-se a preocupação com a essência dos fatos que dará ao usuário, de suas informações, condições de tomada de decisões confiáveis e seguras. No entanto, para que sejam alcançados esses objetivos necessita-se verificar se os relatórios que são elaborados para tais usuários têm cumprido seu papel precípua de esclarecer o impacto das decisões gerenciais.

Inicialmente, abordou-se o conceito de importância da informação contábil como um propulsor da transparência pública, explicitando os requisitos exigidos pela doutrina contábil para considerar a informação importante, que são os aspectos de confiabilidade, relevância e compreensibilidade. De acordo com Hendriksen e Van Breda (2002), somente a reunião destas características permitem afirmar que se trata de informação útil para a tomada de decisão.

Dos resultados obtidos acerca do conhecimento dos conselheiros sobre os relatórios da CGU o percentual de 58,1% declarou conhecer, mas não ter tido acesso ao relatório específico do seu município. No entanto, dos 29% que conhece e teve acesso, apenas 9,7% usa tais informações em suas atividades.

O quadro 14 a seguir apresenta um resumo dos resultados encontrados fazendo-se um cruzamento dos objetivos da contabilidade quanto a confiabilidade, relevância, comparabilidade e compreensibilidade diante da representação dos relatórios da CGU para os conselheiros:

TEORIA CONTÁBIL	REPRESENTAÇÕES
Compreensibilidade	<p>83,9% que discordam totalmente ou discordam mais que concordam da afirmativa de que há uma quantidade excessiva de informações;</p> <p>83,8% que concordam totalmente ou concordam mais que discordam que a forma de apresentação das informações (layout, fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento;</p> <p>41,9% acreditam ser necessário um conhecimento específico (concordam totalmente ou concordam mais que discordam);</p> <p>48,4% dos entrevistados entendem ser dispensável este conhecimento técnico específico para compreensão do relatório (discordam totalmente ou discordam mais que concordam).</p>
Confiabilidade	<p>87,1% que concordam totalmente;</p> <p>83,9% ao tomar conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU se sentem mais tranquilos na sua atuação como Conselheiros;</p> <p>87,1% discordam totalmente ou discordam mais que concordam que as informações constantes nos relatórios são tendenciosas;</p> <p>51,6% concordam que há fidelidade nas informações;</p> <p>29,0% de indecisos;</p> <p>19,4% que discordam da fidelidade das informações.</p>
Relevância	<p>74,2% discordam totalmente ou discordam mais que concordam que o relatório foi disponibilizado em tempo adequado;</p> <p>64,5% acreditam que as informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas;</p> <p>71,0% defendem que as informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões.</p>
Comparabilidade	<p>3,2% não entende que é possível compará-lo com outros relatórios da CGU sobre fiscalizações em outros Municípios;</p> <p>32,3% concorda totalmente com essa possibilidade;</p> <p>41,9% entende ser possível compará-lo com outros relatórios de outros Órgãos de controle sobre fiscalizações em outros Municípios;</p> <p>3,2% discordam totalmente com essa possibilidade;</p> <p>25,8% concordam totalmente na possibilidade de comparar o relatório com as situações encontradas pelo Conselho que são demonstradas no parecer de prestação de contas;</p> <p>3,2% discordam totalmente com essa possibilidade.</p>

Quadro 14 – Resumo dos Resultados encontrados

Fonte: elaboração própria

Congregando-se as informações contidas no levantamento quantitativo com as informações das representações sociais dos conselheiros, foram alcançados alguns resultados no sentido de responder a pergunta objeto desta pesquisa e identificar a utilidade do relatório da CGU na percepção dos conselheiros de políticas sociais.

Procurou-se identificar as características atribuídas pelos conselheiros de acordo com o processo de *ancoragem e objetivação* que constroem suas representações sociais acerca de questões relevantes do relatório da CGU. Neste sentido, todos os entrevistados tiveram contato com os relatórios de seus respectivos municípios, e foram questionados acerca de seus conceitos sobre determinadas constatações, acerca de possíveis atitudes e o que fizeram nos casos específicos de seus municípios.

Há de se levar em conta que alguns dos entrevistados tiveram seu primeiro contato com o relatório durante a entrevista. Este fato, porém, não foi visto como obstáculo à análise desejada haja vista que nestes casos foi franqueado ao entrevistado que ficasse a vontade para leitura do relatório e posterior resposta ao questionário.

Trilhando este caminho confrontaram-se as respostas das questões abertas e construíram-se categorias, no intuito de alcançar um mapa semântico das idéias relacionadas às representações sociais dos conselheiros acerca da utilidade do relatório. A construção desta categorização procurou respeitar as idéias que apareceram com maior frequência nos discursos coletados, agrupando-se estas em idéias centrais e percepções de acordo com as temáticas propostas na teoria contábil significantes dos pilares da utilidade da informação.

Levou-se em conta ainda, na construção do mapa de relacionamento de idéias, a tendência apresentada nas respostas da parte fechada do questionário, que tratavam das características necessárias, de acordo com a literatura contábil, para que a informação prestada fosse considerada útil, não deixando de preservar a originalidade dos conceitos na percepção dos conselheiros.

Conjugando-se estes elementos chegou-se ao seguinte mapa semântico da utilidade do relatório da CGU na percepção dos conselheiros tomando por base as características da informação contábil:

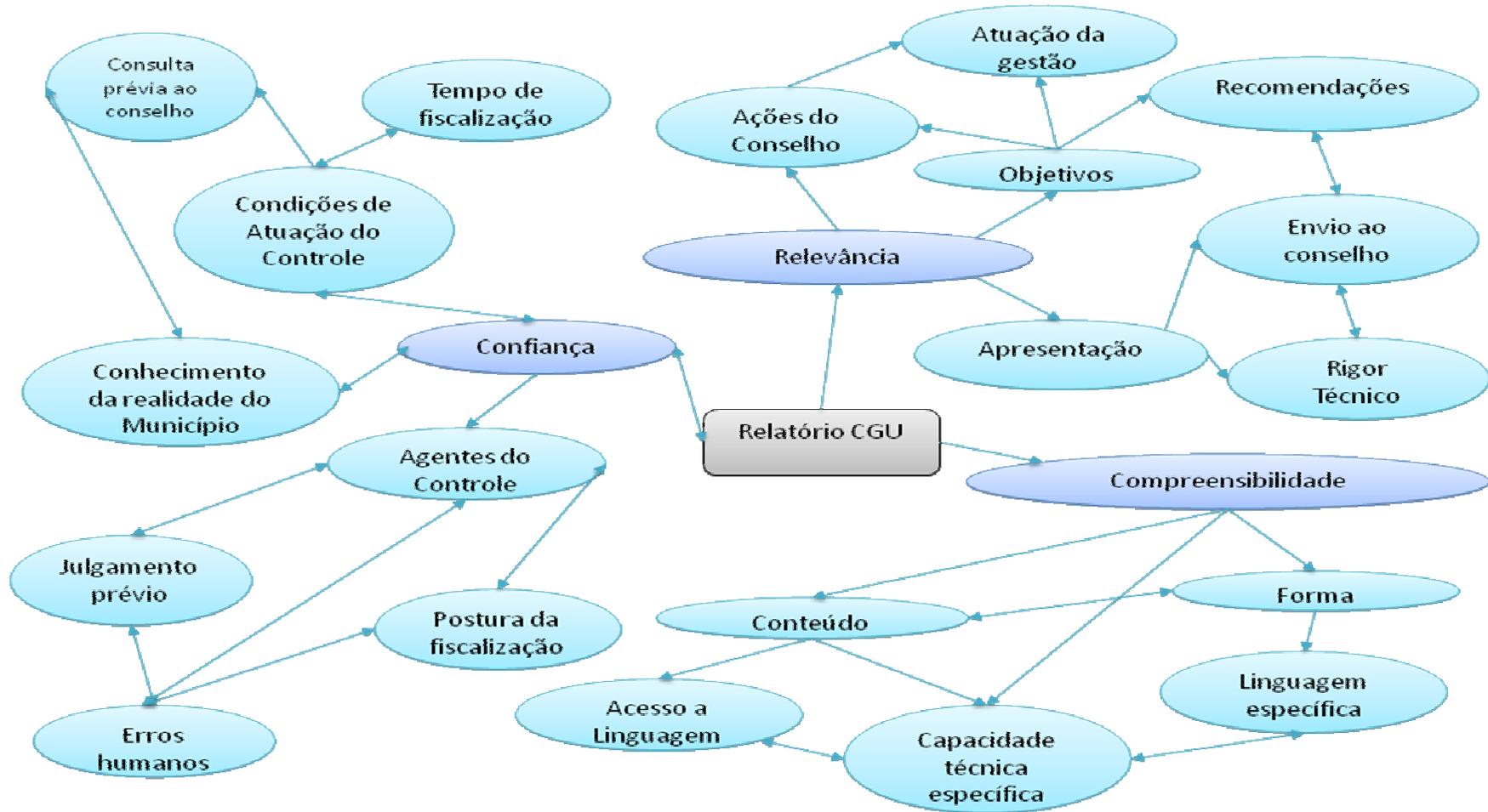


Figura 04 – Mapa Semântico da Utilidade do Relatório da CGU na percepção dos Conselheiros

Fonte: Elaboração própria

Da observação do mapa é possível identificar como se processaram e foram captadas as percepções dos conselheiros referentes às representações do relatório de fiscalização da CGU.

Realizando uma interpretação do mapa de forma sistemática, inicialmente verificou-se que a idéia central do relatório da CGU deve ser visualizada como uma interligação com a compreensibilidade, relevância e confiabilidade do mesmo.

Neste sentido, analisando as idéias interligadas com a idéia núcleo da compreensibilidade identificou-se na formação das representações dos conselheiros que sua percepção pode ser concentrada em duas outras idéias, a forma e o conteúdo do relatório. De um lado a captação do conteúdo do relatório pelos conselheiros está ligada às representações da necessidade de acesso à linguagem do mesmo, que segundo depoimentos demanda uma capacidade técnica específica neste grupo social. Essas idéias se apresentam interligadas ainda, no contexto de forma do relatório, quando os conselheiros demonstram em suas representações que o relatório tem uma linguagem específica, o que por sua vez justifica a interpretação de que é necessária a capacidade técnica para a sua compreensão.

Importa lembrar que da análise das respostas referentes ao entendimento dos conselheiros acerca das constatações específicas do relatório do seu município (conceito ligados a termos de contabilidade aplicada ao setor público) verificou-se que 45,2% cometeram algum tipo de erro ou confusão na explicação de seu entendimento quanto às constatações. Mesmo a maioria tendo afirmado que compreendia o relatório, num esforço que a teoria das representações sociais sinaliza ser a necessidade estabelecimento social no grupo (o que molda o comportamento do sujeito), diante do momento da pesquisa a que estavam sendo submetidos, verifica-se que de fato as representações apontam para grupos de idéias em suas percepções que devem ser considerados.

Já no que respeita a relevância, identificou-se nas representações dos conselheiros que esta estaria ligada às idéias dos objetivos, das ações do conselho e da apresentação do relatório. Idéias estas também interligadas e dinâmicas sob o ponto de vista que nas representações dos conselheiros, dentre os objetivos do relatório, além de servir para demonstrar a atuação da gestão, fato esse que é de interesse do conselho, o relatório deve tratar das ações do conselho como forma de ajudar na avaliação de sua atuação e contribuir ainda, a partir da atuação do gestor, para orientar as ações do controle social.

Neste sentido cabe o resgate de um depoimento relevante:

“Para que haja uma fiscalização, para que o conselho tome parte deste processo de controle social é importante essa avaliação da CGU que possibilita que ele participe mais sabendo quais as falhas em que ele pode atuar fazendo a fiscalização. Ajuda inclusive ao conselho para ele tomar conhecimento do programa, fazer reuniões e discutir como está sendo executado.” Conselheiro 14

Na apreensão das representações dos conselheiros verificou-se o sentimento de falta de alguns elementos considerados impactantes no aspecto de relevância do relatório. Neste caso o mapa retrata que está ligada aos objetivos do relatório, na percepção dos conselheiros, a necessidade de existência de recomendações a serem cumpridas, haja vista que nos exemplos estudados nenhum dos relatórios era acompanhado de recomendações, e esse fator aumentaria o poder contributivo do relatório.

Ampliando-se ainda esta questão da relevância nas representações dos conselheiros verificou-se a demanda por elogios pelas ações realizadas de forma correta, haja vista que no modelo adotado pela CGU somente são apresentados os pontos com impropriedades ou irregularidades, e na percepção dos conselheiros seria objetivo do relatório apresentar as experiências exitosas tanto do conselho como do município.

Ligado ainda à representação de relevância do relatório estaria a necessidade de atentar ao rigor técnico empregado que por vezes impede que o relatório extrapole determinados limites (como o caso de conter elogios) e pode ser fator significativo na relevância atribuída. Cumpre ainda resgatar que a tempestividade do relatório é mais uma vez conectada com a idéia de relevância do mesmo, sendo necessária, na percepção dos conselheiros, a preocupação com o envio do mesmo diretamente aos conselhos como forma de facilitar e garantir o acesso.

A outra idéia núcleo ligada à representação de relatório para os conselheiros é a confiabilidade. Neste caso está diretamente ligada às condições de atuação do controle, ao conhecimento da realidade do Município e às características inerentes aos próprios agentes do controle.

No que tange às condições de atuação, idéia esta que se apresenta muito ligada à necessidade de conhecimento da realidade do Município evitando preconceitos ou atuações sem o conhecimento adequado de cada realidade, que na percepção dos conselheiros, passa pelo fato da consulta prévia ao conselho para a realização da fiscalização. Tal consulta inspiraria maior confiança na representação dos conselheiros posto que na visão deles, o tempo de fiscalização (também ligado às condições de

atuação do controle) muitas vezes é muito curto e com uma demanda muito grande, o que de certa forma pode afetar o relatório. Percebe-se um pouco deste comportamento em depoimentos como os demonstrados a seguir:

“Faltou um novo retorno dos técnicos para confirmar as informações. Isso afeta a confiança.” Conselheiro 01

“Porque nada é 100%. A minha presença lá junto com a fiscalização não ocorreu, e portanto, não pode se dizer que é 100% confiável.” Conselheiro 08

Nota-se que a confiança está intimamente ligada à utilidade atribuída e a própria representação do que significa o relatório para esses sujeitos. Neste sentido a idéia de a postura da fiscalização (dos agentes do controle) está diretamente ligada à confiança relativa atribuída, haja vista que segundo os depoimentos, por vezes, em casos que o município já teve histórico de impropriedade ou irregularidade, a postura assumida pela fiscalização é diferenciada, o que pode demonstrar um julgamento prévio que deve ser evitado. Trata-se da visão de a idéia da possibilidade de erros humanos pode afetar o relatório, e mesmo sendo admitida como natural a sua existência, isso implica em admitir que o mesmo não seja 100% confiável.

Neste caso visualiza-se que a noção de confiança é ligada a noção de participação do conselho no processo de fiscalização, seja por meio de consulta prévia, seja por meio de retorno posterior dos agentes de fiscalização, seja pela necessidade de que seja compreendido que ações inadequadas anteriores podem não se repetir, e neste caso, ambos, conselho e gestão, são merecedores de comportamento mais aberto.

Desta forma constatou-se que o conjunto de idéias está intimamente ligado para a construção das representações do relatório, perpassando por conceitos de participação e acessibilidade maior dos sujeitos, compreendendo suas limitações e procurando acessá-las e dirimi-las. Neste sentido se constrói a utilidade percebida do relatório para o controle social.

8. CONCLUSÃO

Por fim pode-se concluir que o conteúdo do relatório tem grande potencial informativo para os conselhos de políticas sociais, haja vista se propor a avaliar a utilização de recursos, sendo possível encontrar elementos que o classifique, na percepção dos conselheiros, como instrumento de informação útil para o exercício do controle social.

Porém são nítidas algumas questões que impactam no uso do relatório como ferramenta do controle social, dentre as quais destaque-se a (in)tempestividade do mesmo, a necessidade de conhecimento técnico específico para sua compreensão e a necessidade de maior participação dos conselheiros no processo de controle o que afeta diretamente a confiança que atribuem ao relatório.

Em que pese não poder esta pesquisa estender os resultados para toda a população, as representações sociais dos entrevistados apontam para a necessidade da contabilidade captar o contexto social em que se insere o grupo de usuários de suas informações, buscando, no caso da CGU, maior participação e interação dos agentes do controle social no processo do controle dos gastos dos recursos públicos.

Neste sentido a existência de recomendações no relatório pode ser recebida de forma positiva pelos conselhos assim como o relato de experiências exitosas encontradas na fiscalização, podem atender às demandas do controle social. Neste caso poder-se-ia criar um selo ou um certificado de gestão exemplar e controle social de recursos federais emitido pela CGU e que teria o impacto de incentivador dos gestores e dos próprios conselhos.

Diante do caminho que esta pesquisa percorreu na fase de coleta de dados e dos resultados obtidos recomenda-se que haja uma maior divulgação por parte dos órgãos responsáveis acerca da importância das informações contidas nos relatórios visando uma tomada de decisão mais precisa, segura e confiável.

No caso da CGU a busca por estreitar as relações com os conselhos de controle social enviando-lhes diretamente o relatório também parece ser um caminho para ampliar o alcance, tempestividade e efetividade do controle. Medidas como a inclusão de recomendações e elogios às boas práticas de controle social surgem como indicativos da necessidade de melhoria no relatório na percepção dos conselheiros entrevistados.

Sugere-se ainda, que esta pesquisa seja ampliada no que diz respeito aos pressupostos da teoria contábil concernentes aos seus objetivos diante das necessidades informacionais de seus usuários. Tais usuários necessitam que essas informações sejam claras, objetivas e fornecidas em tempo hábil, pois sem essas condições a Ciência Contábil, deixa de cumprir seu papel precípua mais visivelmente na contabilidade aplicada ao setor público.

9. REFERÊNCIAS

- ABRIC, Jean-Claude. L'étude expérimentale des représentations sociales. In: JODELET, Denise.(dir.) **Les représentations sociales**. 4. ed. Paris, Presses Universitaires de France (Sociologie d'Aujourd'hui). 1994.
- ALEXANDRE, M. **Representação Social: uma genealogia do conceito**. Revista Comum. Rio de Janeiro, v.10 - nº 23, julho /dez, 2004.
- ALMEIDA, L. S. B. . Gestão pública e participação social: os conselhos municipais em Natal . In: I Jornada Internacional de Políticas Públicas, 2003, São Luís/MA, 2003.
- ALMEIDA, S. F. C. et all. Representações Sociais de Professores do Ensino Fundamental sobre Violência Intrafamiliar. Psicologia: Teoria e Pesquisa Set-Dez , Vol. 22 n. 3, pp. 277-286. 2006.
- ALVES, D. M. V. Conselho Municipal de Educação de Juiz de Fora: Democratização, Participação e Autonomia. Dissertação (Mestrado em Educação). Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF, 2006.
- ANDRADE, G. R. B. de. A Dinâmica da Participação da Sociedade Civil em Conselhos de Políticas Sociais no Município de Pirai. Tese (Doutorado em Saúde Pública). Escola Nacional de Saúde Pública/ Fiocruz, Rio de Janeiro, 2007.
- ARAUJO, F. da S. **Controle interno no poder executivo federal: um estudo exploratório quanto à atuação da Controladoria Geral Da União (CGU) na regular aplicação dos recursos públicos, sob a visão dos auditores internos das Instituições Federais De Ensino (IFE's)**. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, 2007.
- ARAUJO, F. da S. et al. AÇÕES DE CONTROLE SOCIAL: uma análise da efetividade dos Conselhos Municipais à luz das constatações de fiscalização da Controladoria Geral da União (CGU), realizadas por meio do Programa de Sorteios dos Municípios na região nordeste do Brasil, no período de 2003 a 2005. **READ – Revista Eletrônica de Administração**, Ed. 42, Vol. 10, No. 6, Nov/Dez de 2005.
- ARAÚJO, L.F. et al. Estudo das Representações Sociais da Maconha entre Agentes Comunitários de Saúde. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro-RJ, 11(3):827-836, 2005.
- ARRUDA, Ângela. **Teoria das Representações Sociais e Teorias de Gênero**. Cadernos de Pesquisa, n. 117, p. 127-147, nov. 2002.
- ATHAYDE, T.R. **A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia/GO**. Dissertação (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.
- AVRITZER, Leonardo. (2002), “O Orçamento Participativo: As Experiências de Porto Alegre e Belo Horizonte”, in E. Dagnino (org.), *Sociedade Civil e Espaços Públicos no Brasil*. Rio de Janeiro, Paz e Terra.
- AZEVEDO, Sérgio de. (1994), “Orçamento Participativo e Gestão Popular: Reflexões Preliminares sobre a Experiência de Betim”. Proposta – Fundação João Pinheiro, 62: 44-48.
- BACELAR FILHO, R. F. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BANCO MUNDIAL. *World Development Report 1997*. Oxford: Oxford University Press. p.1-15. 1997.

BARBOSA, R. G. A Teoria Das Representações Sociais Para Estudo Das Concepções Docentes No Ensino Da Física Em Nossas Escolas: A Física Newtoniana. Dissertação (Mestrado em Educação para a Ciência e o Ensino de Matemática da Universidade Estadual de Maringá). Paraná, 2007.

BARDIN, Laurence. (1977). **Análise de Conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70.

BARROS, A. J. P.; LEHFELD, N. A. S. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. Petrópolis: Vozes, 1990.

BARROS, Emílio Augusto Coelho ; MAZUCHELI, J. . Avaliação do Tamanho e Poder dos Testes T-Student e Wilcoxon Via Simulação Monte Carlo. In: XIV Encontro Anual de Iniciação Científica, 2005, Garapuava, 2005.

BERTOK, J. et al. **Fazendo Acontecer: Diretrizes De Políticas Voltadas À Responsabilização E À Transparência**. In: *Transparência e Responsabilização no Setor Público: fazendo acontecer*. Ministério do Planejamento, Brasília, SEGES: 2002.

BEUREN, Ilse Maria, et al, **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. Teoria e Prática**, Atlas, São Paulo, 2003.

BEZERRA, M. O. **Em nome das bases. Política, favor e dependência pessoal**. Rio de Janeiro: Relume Dumará: Núcleo de Antropologia Política. 1999.

BITTAR, J. e COELHO, F. **Gestão Democrática, Inversão de Prioridade e os Caminhos da Administração Municipal**. In: RIBEIRO, Luís César e Santos Júnior, Orlando Alves dos. *Globalização, fragmentação e reforma urbana: o futuro das cidades brasileiras na crise*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira S. A., p. 327-350. 1994.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria do estado*. Malheiros. 6ª edição. São Paulo, 2007.

BONFIM, Z. A. C. e ALMEIDA, S. F. C. de (1992). Representação social: conceituação, dimensão e funções. *Revista de Psicologia*, 9 (1-2), 75- 89.

BRASIL. Constituição da República Federativa de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, nº 191-A, de 05 outubro de 1988.

BRASIL. Decreto No 3.591, De 6 De Setembro De 2000

BRASIL. Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002.

BRASIL. Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005.

BRASIL. Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 20 de março de 1969.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

BRASIL. Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.

BRASIL. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

BRASIL. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

BRASIL. Lei Nº 8.443, DE 16 de julho de 1992.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.143-31, de 02 de abril de 2001.

BRAVO, M. I. **Gestão democrática na saúde**: o potencial dos Conselhos. In: Maria Inês Bravo, Potyara Amazoneida Pereira Pereira (org.). Política social e democracia. São Paulo: Cortez / Rio de Janeiro: UERJ. 2001.

BRESSER PEREIRA, L. C. A reforma do estado dos anos 90: Lógica e mecanismos de controle. **Lua Nova - Revista de Cultura Política**, n°.45, 1998: 49-95.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Estratégia e Estrutura para um novo Estado. **Revista do Serviço Público**, Ano 47, n° 1, ENAP, 1997.

BRITO, C. A. Distinção entre controle social do Poder e participação popular. **Revista de Direito Administrativo**, 189:114-122, 1992.

BUGARIN, M. S. **Controle dos Gastos Públicos no Brasil**: Instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CAMPELO, K. S. **Características da Informação Contábil**: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, 2007.

CAMPOS, Ana Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la?, **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, FGV, 24(2), fev./abr.1990.

CARNEIRO, C. B. L. e COSTA, B. L. D. **Inovação institucional e accountability** : o caso dos conselhos setoriais. In: VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 5-9 Nov. 2001.

CARVALHO, A. M. e NEVES, C. S. **Controle social da administração pública**: o papel do Ministério Público no Brasil. X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago, Chile, 18 - 21 Oct. 2005.

CARVALHO, Maria do Carmo. Participação Social no Brasil Hoje. **Pólis Papers**, n.2. Orçamento Participativo em Porto Alegre". São Paulo em Perspectiva, 3,10: 129-136. 1998.

CASTRO, R. P. A. de. **Sistema de Controle Interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CHAVEZ, Daniel, **The left in municipal governance in Montevideo and Porto Alegre**. Phd thesis submitted in the Institute of Social Studies, The Hague, The Netherlands. Polis & Demos. 2004.

CLEAVER, Frances, 1999. Paradoxes of participation: questioning participatory approaches to development. **Journal of International Development**, 11, 597-612.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social**. 2.ed. Brasília: CFC, 2004.

COUTINHO, Maria da Penha de L. et al. Uso da maconha e suas representações sociais: estudo comparativo entre universitários. *Psicol. estud.*, Maringá, v. 9, n. 3, dez. 2004 .

CORTES, S. M. V. **Arcabouço institucional e participação em conselhos municipais de saúde e assistência social**. In: Orlando Alves dos Santos Junior, Luiz Cesar de Queiroz Ribeiro e Sergio de Azevedo (orgs.). Entre a coesão e a fragmentação, a cooperação e o conflito. Rio de Janeiro: Ed Fundação Perseu Abramo, p.1-15. 2004.

CORTES, S. M. V. Construindo a possibilidade da participação dos usuários: conselhos e conferências no Sistema Único de Saúde. **Sociologias**, Porto Alegre, v. 7, p. 18-49, 2002.

CRONBACH, L.J. – Coefficient Alpha and the Internal Structure of Tests. *Psychometrika* 16: p. 297-335,1951.

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 Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 2006, Guatemala.

CUNILL GRAU, N. C. **A rearticulação das relações Estado-sociedade**: em busca de novos significados, *Revista do Serviço Público*, Ano 47, 120(1):113-137, Jan./Abr. 1996.

DAVIS, M. D. e BLASCHEK, J. R. de S. Os efeitos da gestão de riscos sobre sistemas de controle interno da administração pública: Um incentivo à melhoria da qualidade do gasto público. Monografia não premiada no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006. Brasília: ESAF, 2006.

DEMO, P. **Avaliação qualitativa**. São Paulo: Cortez, 1991.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DIAS FILHO, J. M. 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.

DIAS FILHO, J. M. e NAKAGAWA, M. Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIECAFI, v.15, n. 26, p. 42 - 57, maio/agosto 2001.

DIAS, Márcia Ribeiro. Sob o Signo da Vontade Popular – O Orçamento Participativo e o Dilema da Câmara Municipal de Porto Alegre. Belo Horizonte, Editora UFMG.2002.

DUARTE, V. C., et al. **Desafios para o Controle Público**: os Conselhos de Acompanhamento do FUNDEF. ENANPAD, XXIX. Anais... (CD-ROM). Brasília, Distrito Federal, Set/2005.

FAMA, E. and M. JENSEN, Separation of ownership and control, **Journal of Law and Economics**, (26) pp. 301-327, 1983.

FAMA, Eugene F. Agency problems and the theory of the firm. **Journal of Political Economy**, 1980, vol. 88, nº 2, 1980, p. 289.

FASAB - Federal Accounting Standards Advisory Board. Statement of Federal Financial Accounting Concepts 4 - SFFAC 4. FASAB: Washington, DC, 2003.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Ética na gestão pública e exercício da cidadania: o papel dos tribunais de contas brasileiros como agências de accountability. O caso do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002.

Financial Accounting Standards Board (1980) SFAC n.º 2 “Qualitative Characteristics of accounting information” Stanford, Connecticut

Financial Accounting Standards Board (1980) SFAC n.º 4 “Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations” Stanford, Connecticut.

FREITAS, L. P. **O Papel Da Publicidade Na Prestação De Contas Do Governo**: A Visão dos Representantes dos Conselhos Regionais de Desenvolvimento do Rio Grande

do Sul. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 1999.

FUKS, Mario; PERISSINOTTO, Renato Monseff and RIBEIRO, Ednaldo Aparecido, 2003. Cultura política e desigualdade: o caso dos Conselhos municipais de Curitiba. *Rev. Sociol. Polit.*, n.21, p.125-45, nov. 2003.

GARRAFA, V.al. Changes in the Declaration of Helsinki: economic fundamentalism, ethical imperialism and social control. *Cad. Saúde Pública*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 6, 2001.

GENRO, Tarso; de Souza, Ubiratan (1997). *Orçamento Participativo: A experiência de* GIACOMETTI, H. C. et al. *Orçamento Público: Instrumento de Políticas Fiscal e Econômica*. ENANPAD, XXIX. Anais... (CD-ROM). Florianópolis, Santa Catarina, Set. 2000.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, 5ª edição, Atlas, São Paulo, 1999;

GLOCK, J. O. e CRUZ, F. da. *Controle Interno nos Municípios*. 2ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES FILHO, A. B. O desafio de implementar uma gestão pública transparente. In: X Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 2005, Chile.

Governmental Accounting Standards Board (1987) Concepts Statement n.º 1 “Objectives of financial reports”.

Governmental Accounting Standards Board (1998) “Performance Measurement Information Clearinghouse for Governments”.

GRAZIA, Grazia de.; RIBEIRO, Ana Clara TORRES. *Experiências de Orçamento Participativo no Brasil – Período de 1997 a 2000*. Petrópolis, Vozes. 2003.

GUERRA, E. M. *Os controles externos e internos da administração pública*. 2ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GUIMARAES, Silvia Pereira; CAMPOS, Pedro Humberto Faria. Norma social violenta: um estudo da representação social da violência em adolescentes. *Psicol. Reflex. Crit.*, Porto Alegre, v. 20, n. 2, 2007.

HENDRICKSEN, E. S. e BREDA, M. F. V. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2002.

HOLMES, T. & SCOONES, I. Participatory Environmental Policy Processes: Experiences from North and South. *IDS Working Paper* 113. Brighton: IDS Disponível em: <http://www.ids.ac.uk/ids/bookshop/wp/wp113.pdf>. 2000.

International Accounting Standards Board (1989) “Framework for the preparation and presentation of financial statements”, London.

International Accounting Standards Board (1995) IAS n.º 1 “Presentation of financial statements”, London.

International Federation of Accountants (2001) IPSAS 1 “Presentation of Financial Statements”, London.

International Federation of Accountants. Study 2 “Elements of the financial statements of national governments”, London.

- JANNY TEIXEIRA, H e SANTANA, S. M. Remodelando a Gestão Pública (uma revisão dos princípios e sistemas de planejamento, controle e avaliação de desempenho). São Paulo: Edgard Blucher Ltda, 1994.
- JARDIM, José Maria. Transparência e opacidade do Estado no Brasil: Usos e desusos da informação governamental, EdUFF, Rio de Janeiro.1999.
- JENSEN, M. C. e MECKLING, W.. *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics*, 3: 305. 1976.
- JENSEN, M.C. Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance and Takeovers, *American Economic Review* n. 76, vol. 2, pg. 323-329, 1986.
- JODELET, Denise .”Réprésentations sociales: um domaine en expansion”. In: Jodelet ,Denise(dir.). **Les représentation sociales**. 4 ed. Paris, Presses Universitaires de France (Sociologie d’Aujourd’hui). 1994.
- KOONCE, Lisa e MERCER, Molly. Using Psychology Theories in Archival **Financial Accounting Research**. 2005.
- LABRA, M. E. e FIGUEIREDO, J. St. A. Associativismo, participação e cultura cívica. O potencial dos Conselhos de saúde. Rio de Janeiro, *Ciência & Saúde Coletiva*, v.7, n.3, p.537-47. 2002.
- LAKATOS, Eva M. MARCONI, Marina A. Fundamentos da metodologia científica. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LARANJEIRA, Sônia M. G. (1996), “Gestão Pública e Participação – a experiência do LEOTTI, V. B. et al . Comparação dos Testes de Aderência à Normalidade Kolmogorov-Smirnov, Anderson-Darling, Cramer-von Mises e Shapiro-Wilk por simulação. In: 11 Simpósio de Estatística Aplicada à Experimentação Agrônômica, 2005, Londrina, 2005
- LOCK, F. N. Participação Popular no Controle da Administração Pública: um estudo exploratório. *Revista Eletrônica de Contabilidade*. Santa Maria, Vol. 01, n.º 01, Set-Nov/2007.
- LOPES, Jorge. O Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2006.
- LOUREIRO, M. R. e FINGERMANN, H. Mudanças na Relação público-privado e a problemática do controle social: Algumas reflexões sobre a situação Brasileira in: *Parceria Público/Privado- Cooperação Financeira e Organizacional entre o Setor Privado e as administrações Públicas Locais*. Lodovici, E., Bernareggi, G., Fingerman, H. (org). Vol. I, Sumus Editora, São Paulo, 1992.
- MACIEL, Carlos Alberto Batista . Políticas públicas e Controle Social: encontros e desencontros da experiência brasileira. In: *X Congresso Internacional de Humanidades*, 2007, Brasília - DF. *Anais do X Congresso Internacional de Humanidades*. Brasília - DF : Editora da UNB, 2007. v. 01. p. 24-24.
- MAROCO, J. Análise estatística: com utilização do SPSS. Lisboa, PT: Edições Silabo, 2003.
- MARQUETTI, Adalmir. Participação e redistribuição: o Orçamento Participativo em Porto Alegre, in AVRITZER, Leonardo e NAVARRO, Zander (orgs.), *A Inovação Democrática no Brasil*. São Paulo, Cortez Editora. 2003
- MARTIN, N. C. Dos fundamentos da informação contábil de controle. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. 1987.

- MARTINS, G. A. Estatística geral e aplicada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, G. A. Sobre Confiabilidade e Validade. RBGN, São Paulo, vol.8, n.20, p.1-12, jan/abr, 2006.
- MAZZOTTI, A. J. A. **Representações Sociais**: aspectos teóricos e aplicações à Educação. Em Aberto, Brasília, ano 14, n.61, jan./mar. 1994.
- MEIRELLES, H. L. Direito Administrativo Brasileiro. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MELLO, R. B. et all. Análise da atuação da representação da sociedade civil nos Conselhos Municipais de Assistência Social do Estado do Rio Grande do Sul. In: XVII Congresso de Iniciação Científica da Universidade Federal de Pelotas, 2008.
- MENEZES, Erivaldo Gonçalves. Apontamentos sobre o controle social e transparência dos atos da administração pública brasileira. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – Monografias vencedoras, in sítio: www.tcu.gov.br.
- MINAYO, M. C. de S. (Org.). **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes, 1994.
- MONTONDON, L. G. e LILLEY, M. How Readable are Those Financial Reports? The Journal of Government Financial Management. Ed. 54, vol. 1, Spring, 2005.
- MOSCOVICI, S. Representações Sociais. Investigações em psicologia social. 5ª ed. Petrópolis, RJ. Vozes: 2007.
- National Council on Governmental Accounting .Concepts Statement n.º 1 Objectives of accounting and financial reporting for governmental units”, Chicago. 1983
- NAVARRO, Zander. O ‘Orçamento Participativo’ de Porto Alegre (1989-2002): um conciso comentário crítico. In: AVRITZER, Leonardo e NAVARRO, Zander (orgs.), A Inovação Democrática no Brasil. São Paulo, Cortez Editora. 2003.
- NEVES, G.H. et al. Democratização das políticas municipais: da intenção a ação. In: Conselhos municipais e políticas sociais. Comunidade Solidária/IBAM/IPEA. 1997.
- NOIA, Angye Cássia ; GUZMAN, S. J. M. . Os Fóruns de Participação da Sociedade Civil: teoria e evidência para o caso do Conselho Municipal de Turismo de Ilhéus. In: II Seminário de Ciência Política da UFPE, 2006, Recife. II Seminário de Ciência Política da UFPE, 2006.
- NUNES, W. C. G. Controle social dos gastos públicos : a denúncia aos Tribunais de Contas como mecanismo de accountability horizontal socialmente provocada. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.
- O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. Lua Nova, n. 44, p. 26-54, 1988.
- OLIVEIRA, Jeane Freitas de; et al. Representações sociais de profissionais de saúde sobre o consumo de drogas: um olhar numa perspectiva de gênero. **Ciênc. saúde coletiva** , Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, June 2006 .
- PASOLD, César Luiz. **Função social do Estado Contemporâneo**. 3. ed. rev, atual. E amp. Florianópolis: OAB/SC, 2003.
- PAVARINO, R. N. **Teoria Das Representações Sociais**: Pertinência para as pesquisas em comunicação de massa. Comunicação e Espaço Público, Ano VII, nº 1 e 2, 2004.

- PEDERIVA, J. H. **Comparação de Entidades Contábeis Governamentais: Teorias Residuais, Dimensões e Graus de Accountability.** In: 4º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo, 2004
- PEREIRA, A. SPSS: guia prático de utilização: análise de dados para ciências sociais e psicologia. 4. ed. rev. atual. Lisboa, PT: Edições Silabo, 2003.
- PEREIRA, J. M. **Reforma do Estado e Transparência:** estratégias de controle da corrupção no Brasil. In: VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Portugal, 2002.
- PERUZZOTTI, E. e SMULOVITZ, C. Societal and Horizontal Controls. Two Cases about a Fruitful Relationship. “Institutions, Accountability and Democratic Governance in Latin America” The Helen Kellogg Institute for International Studies University of Notre Dame. May 8-9, 2000.
- PESSOA, M. F. Fundamentos para uma Política de Promoção da Ética na Administração Pública, mimeo (Palestra), 1999
- PESSOTO, U.C *et al.* A gestão semiplena e a participação popular na administração da saúde. Cadernos de Saúde Pública, Rio de Janeiro, v.17, n.1 jan./fev. 2001.
- PIHLANTO, Pekka. The role of the individual actor in different accounting research perspectives. The holistic individual image as a tool for analysis. **Scandinavian Journal of Management.** 19 , 153–172. 2003
- PILATI, J I. **Função Social e Tutelas Coletivas:** Contribuição Do Direito Romano A Um Novo Paradigma. Revista Seqüência, nº 50, p. 49-69, jul. 2005
- PINDYCK, Robert S. & RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia. Tradução Pedro Catunda São Paulo: Makron Books, 1994.
- PIRES, Roberto R. Coelho. Orçamento Participativo e planejamento municipal: uma análise neoinstitucional a partir do caso da prefeitura de BH. Monografia. Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte. 2001
- PISCITELLI, R. B. et al. Contabilidade Pública - Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 9ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- PONTUAL, Pedro. O Orçamento Participativo como Instrumento de Combate à Exclusão Social e como Escola de Cidadania: Reflexões a partir da Experiência do Município de Santo André–SP. CD-ROM “Orçamento Participativo – Experiências em administrações municipais e estaduais”. São Paulo, Fundação Perseu Abramo. 2003
- PREMCHAND, A. Themes and issues in public expenditure management. Washington, FMI: 1998.
- QUADRADO, Márcia. Experiência de OP em Porto Alegre. In: SEMINÁRIO: AS EXPERIÊNCIAS DE OP NO BRASIL, 2003, Belo Horizonte, Fundação João Pinheiro. Porto Alegre. Porto Alegre, Editora Fundação Perseu Abramo. 2003
- RANGEL, M. Ensaio sobre aplicações didáticas da teoria de representação social. Olhar de professor, Ponta Grossa, 10(2): 11-22, 2007.
- REIS, Heraldo da Costa . Sistema de controle interno e avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis. Instituto Brasileiro de Administração – IBAN. Escola Nacional de Serviços Urbanos – ENSUR, Rio de Janeiro, 2000.
- REITER, Sara Ann e WILLIAMS, Paul F. The structure and progressivity of accounting research: the crisis in the academy revisited. Accounting, Organizations and Society 27, 575–607, 2002.

- RIBEIRO FILHO, J. F.; et al. Os websites dos Tribunais de Contas como instrumentos de accountability: uma análise empírica das informações disponibilizadas. ENANPAD, XXIX. Anais... (CD-ROM). Brasília, Distrito Federal, Set. 2005.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. Controle Gerencial para Entidades da Administração Pública. 2º Premio STN de Monografia, Brasília: ESAF, pp. 339-396, 1998.
- ROSLENDER, Robin e DILLARD, Jesse F. Reflections On The Interdisciplinary Perspectives On Accounting Project. *Critical Perspectives on Accounting*. 14, 325–351. 2003
- SÁ, C. P. **A Construção do Objeto de Pesquisa em Representações Sociais**. Rio de Janeiro: Ed. UERJ. 1998.
- SÁ, C. P.; ARRUDA, A. **O estudo das representações sociais no Brasil**. Revista de Ciências Humanas. Santa Catarina: EDUFSC, 2000.
- SACRAMENTO, A. R. S. e PINHO, J. A. G. de. **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 Contábil da UFBA. Salvador, Vol 01, n.º 01, 2007.
- SADEK, Maria Tereza. “Cidadania e Ministério Público”. In: *Justiça e Cidadania no Brasil*. São Paulo: Ed. Sumaré/Idesp, 2000.
- SANTOS, Boaventura de Souza. “O Orçamento Participativo em Porto Alegre: para uma democracia redistributiva”, in SANTOS, Boaventura de Souza (org.). *Democratizar a democracia. Os caminhos da democracia participativa*. Rio de Janeiro, Civilização Brasileira. 2002.
- SANTOS, Luiz Alberto; CARDOSO, Regina Luna Santos. Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – Monografias vencedoras, in sítio: www.tcu.gov.br.
- SANTOS, M. de F. S. Representação social e a relação indivíduo sociedade. *Temas em Psicologia*, Rio de Janeiro, 3, 133-142. 1994
- SANTOS, Mauro Rego Monteiro dos. Conselhos municipais e a participação cívica na gestão das políticas públicas: o caso da metrópole fluminense. *Cadernos Metrópole* n. 7, pp. 97-112, 1º sem. 2002.
- SANTOS, André Faro, et al. Representações Sociais do Processo Saúde-Doença entre Nefrologistas e Pacientes Renais Crônicos. *Psic., Saúde & Doenças*, vol.6, no.1, p.57-67. jul. 2005
- SCHEDLER, A. “Conceptualizing accountability” In. Andreas Schedler, Larry Diamond, Marc F. Plattner (eds.) *The self-Restraining State. Power and Accountability in new democracies*. Boulder and London, Lynne Rienner Publishers. 1999.
- SENÉS GARCÍA, B. A propósito del nuevo marco conceptual para la información financiera de las entidades públicas: reinventar la rueda? VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, Abril. Murcia. 2002
- SIEGEL, S. Estatística não-paramétrica: para ciências do comportamento. Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1979.
- SIFFERT FILHO, N. F. A teoria dos contratos econômicos e a firma. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. 1996.

SILBERSCHNEIDER, Wieland. Orçamento Participativo: redefinindo o planejamento da ação governamental com participação popular: a experiência de Belo Horizonte/Minas Gerais/Brasil. Belo Horizonte. Mimeo.1998

SILVA e GARCIA. Os impactos econômicos da corrupção. Disponível em <http://cevep.ufmg.br/bacp/028-agosto/03-028.htm> em agosto de 2001.

SILVA, G. E. e ALFRADIQUE, C. N. A Importância da Participação Popular como Forma de Controle Social de Obras Públicas e Exercício da Democracia. In XI Simpósio nacional de Auditoria de Obras Pública, Paraná, 2006.

SILVA, L. da. Programa de desenvolvimento local de Pirai. In: Barbosa HB & Spink (org.). 20 Experiências de gestão pública e cidadania – Ciclo Premiação 2001/ São Paulo: Programa Gestão Pública e Cidadania. 2002.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 6^a ed. São Paulo : Atlas, 2003

SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. Revista Brasileira de Contabilidade, nº 119. Brasília, 1999.

SILVA, Marcelo Kunrath. “A expansão do Orçamento Participativo na região metropolitana de Porto Alegre: condicionantes e resultados”, in AVRITZER, Leonardo e NAVARRO, Zander (orgs.), A Inovação Democrática no Brasil, São Paulo, Cortez Editora. 2003b

SILVA, Tarcício da. “Da participação que temos à que queremos: o processo do Orçamento Participativo na cidade do Recife”, in AVRITZER, Leonardo e NAVARRO, Zander (orgs.), A Inovação Democrática no Brasil. São Paulo, Cortez Editora. 2003^a

SIMAN, Lana Mara de Castro. Representações e memórias sociais compartilhadas: desafios para os processos de ensino e aprendizagem da história. Cad. CEDES, Campinas, v. 25, n. 67, Dec. 2005

SIQUEIRA, E. B. de M. As representações sociais das práticas dos conselheiros tutelares: o caso do conselho tutelar da zona norte de João Pessoa. Tese (Doutorado em Serviço Social). Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2008.

SIRAQUE, V. Controle social da função administrativa do Estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 2005.

SLOMSKI, V. Teoria do Agenciamento no Estado - uma evidência da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. 1999.

SMULOVITZ, Catalina e PERUZZOTTI, Enrique (2000) Societal accountability: the other side of control. Mimeo

SOUZA, Donaldo Bello de e VASCONCELOS, Maria Celi Chaves. Os Conselhos Municipais de Educação no Brasil: um balanço das referências nacionais (1996-2002).Ensaio: aval. pol. públ. Educ., Rio de Janeiro, v.14, n.50, p. 39-56, jan./mar. 2006.

SPECK, Bruno Wilhelm. “Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo brasileiro”. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SPINK, M. J. P. **O Conceito de Representação Social**. Cad. Saúde Pública, Rio de Janeiro, 9 (3): 300-308, jul/set, 1993.

STEVENSON, W. J. Estatística aplicada à administração. São Paulo: Habra, 2001.

STOWERS, R. H. e WHITE, G. T. Connecting Accounting and Communication: A Survey of Public Accounting Firms. *Business Communication Quarterly*. Ed. 62; vol. 23, 1999.

STRALEN, C. J. V. Conselhos de Saúde: efetividade do controle social em municípios de Goiás e Mato Grosso do Sul. *Ciência & Saúde Coletiva*, 11(3):621-632, 2006.

TICOLL, D e TAPSCOTT, D. A empresa transparente. São Paulo, Makron Books: 2004.

TINOCO, J. E. P. Balanço Social: **Uma Abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações**. São Paulo, Atlas: 2001;

TRISTÃO, G. Transparência na administração pública. In: VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Portugal, 2002

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

VIEIRA, C. O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm. <Acesso em 10-03-2008>.

WAGNER, Wolfgang. **Sócio-gênese e características das representações sociais**. In MOREIRA, Antonia Silva Paredes e OLIVEIRA, Denize Cristina (Orgs.). Estudos interdisciplinares de representação social. (p. 3-25).2ª ed. Goiânia: AB, 2000.

WAMPLER, Brian. “Orçamento Participativo: uma explicação para as amplas variações nos resultados”, in AVRITZER, Leonardo e NAVARRO, Zander (orgs.), *A Inovação Democrática no Brasil*. São Paulo, Cortez Editora.2003

WENDHAUSEN, Á e CAPONI, S. O diálogo e a participação em um Conselho de Saúde em Santa Catarina, Brasil. *Cadernos de Saúde Pública*, v.18, n.6, p.1.621-8. 2002.

WHITE, S. C. Depoliticising development: the uses and abuses of participation. *Development in Practice*, v.6, n.1, p.6-15. 1996.

Apêndice

APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

“Controle social no âmbito municipal: um estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral da União [CGU] na percepção dos conselheiros de políticas sociais no Estado de Pernambuco”

Orientações iniciais:

- Caso o entrevistado permita, o ideal é gravar todas as entrevistas ao invés de solicitada ao entrevistado que escreva;
- Todas as questões possuem os conceitos iniciais que estão sendo verificados, devendo estes serem explicados ao entrevistado.

Parte 1 - Questionamentos iniciais (sem o entrevistado ser apresentado ao relatório)

Qual o seu entendimento sobre o relatório de auditoria da CGU? Qual o conteúdo que você espera que ele tenha? Quais são as fontes destas informações que possui acerca deste relatório?

Que características você entende necessárias para que um relatório de auditoria (da CGU, por exemplo) seja considerado útil para o controle social?

Responder inicialmente a questão 01, sem ter o acesso às informações do relatório da CGU. Depois responder todo o questionário, inclusive estas questões com base no relatório. No caso do entrevistado já ter tido acesso antes, desconsiderar esta orientação.

Parte 2 - Representação Social da Informação Contábil

Testar se os Relatórios de Auditoria elaborados pela CGU, necessitam ser (re) significados pelos Conselheiros, pois as representações exercem o papel de intermediárias entre o conceito e sua percepção, entre o sistema cognitivo e a estrutura social, tornando-os intercambiáveis (MOSCOVICI; 2001: 127).

Instruções: Nas questões abaixo marque a resposta que melhor corresponde à sua opinião. Considere o seguinte exemplo: Em seu entendimento os Relatórios de Auditoria da CGU são importantes:

- Marque “1” se os relatórios não são importantes;
- Marque “2” se os relatórios têm pouca importância;
- Marque “3” se os relatórios são indiferentes para o trabalho dos Conselheiros;
- Marque “4” se os relatórios são importantes;
- Marque “5” se os relatórios além de importantes contém informações que orientam a ação e função dos conselheiros, frente a aplicação dos objetivos e cumprimento das metas por parte dos gestores;

A questão abaixo deverá ser respondida em 02 momentos, 1º antes de ter acesso ao relatório no intuito de identificar a opinião do entrevistado acerca do assunto tratado e depois respondendo a mesma pergunta com base no relatório. No caso do entrevistado já ter tido acesso antes, desconsiderar esta orientação.

Questão 01: De acordo com seu entendimento quanto aos Relatórios de Auditoria Elaborados pela CGU, considerando expressões como as abaixo, o que elas significam para você como Conselheiro:

Falha na atuação dos Conselhos e Conselheiros:

Realização de pagamento de despesas não previstas no Programa:

Realização de pagamento por serviços não realizados:

Fracionamento de despesas com recursos do Programa de Alimentação Escolar utilizando modalidade de licitação indevida:

Compra direta sem formalização legal.

Impropriedades em processos licitatórios.

Ausência de comprovantes das despesas realizadas:

Não localização do bem adquirido pela Prefeitura:

Falta de aplicação da contrapartida, no pagamento efetuado, em descumprimento ao contido no Cronograma de Desembolso.

Falta de Aplicação dos Recursos dos Convênios ou Programas.

Paralisação do Convênio.

Questão 02 – Que ações você tomaria enquanto agente do controle social, tendo ciência das informações citadas acima:

Questão 03: Com base no relatório elaborado referente à fiscalização da CGU ocorrida na sua área de atuação, responda:

Em seu entendimento o Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU contém informações relevantes para o seu trabalho como Conselheiro? Caso afirmativo indique as principais informações que você consegue extrair do Relatório de Auditoria

Elaborado pela CGU (pelo menos duas informações úteis) para o seu trabalho como Conselheiro.

Questão 04: Como conselheiro você já utilizou o Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU para tomar algumas medidas ou efetuar cobranças ao Gestor? Caso positivo, cite pelo menos 2.

Questão 05: Cite 05 fatores que facilitariam o entendimento das informações contidas nos relatórios da CGU:

Questão 06: Cite até 05 fatores que você julga essenciais para constar no conteúdo dos relatórios da CGU:

Questão 07: Se você pudesse definir com uma palavra, qual usaria para definir o seu sentimento no que respeita o relatório da CGU:

Parte 3 - Características Qualitativas da Informação Contábil

Instruções: Nas questões abaixo marque a resposta que melhor corresponde à sua opinião. Considere o seguinte exemplo: - Eu entendo o que é apresentado nos Relatórios de Fiscalização?

Marque "1" se os relatórios são incompreensíveis;

Marque "2" se os relatórios são pouco compreensíveis;

Marque "3" se os relatórios são indiferentes no que se refere à compreensão;

Marque "4" se os relatórios são compreensíveis;

Marque "5" se os relatórios plenamente compreensíveis;

Características testadas

Confiabilidade: a informação confiável é representada fielmente, a essência econômica prevalece sobre a forma (legislação), é neutra, prudente e verificável.

Neutralidade: atributo que impede a geração de uma informação tendenciosa, ou seja, que influencie e direcione a um resultado pré-determinado.

Prudência: é o uso de certa dose de cautela (pelo auditor) quando da formulação de estimativas em condições de incertezas, para que não haja superestimação dos ativos ou receitas e subestimação dos passivos ou despesas.

Verificabilidade: é o atributo que permite que pessoas independentes assegurem que a informação evidenciada corresponde aos fatos que representa, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou julgamento pessoal.

Questão 08: Com base no relatório elaborado pela CGU referente à auditoria ocorrida na sua área de atuação como Conselheiro, as informações constantes do referido relatório:	<input type="checkbox"/> discordo Totalmente			<input type="checkbox"/> Concordo totalmente	
	1	2	3	4	5
(a) Representam com fidelidade a situação que você já havia chegado a conclusão ou desconfiava.					
(b) São tendenciosas e demonstram algum tipo de direcionamento (político, pessoal, etc.)					

a favor ou contra o gestor Municipal					
(c) São construídas com cautela e não possuem exageros ou omissões por parte dos auditores no momento da fiscalização					
(d) São passíveis de serem confirmadas em outras instâncias como Tribunais de Contas, Ministérios, Prefeitura, etc.					
(e) Ao tomar conhecimento de que seu Município teve um Relatório de Auditoria Elaborado pela CGU você se sente mais tranqüilo na sua atuação como Conselheiro.					

Questão 09: Caso o relatório **não seja plenamente confiável**, a que motivo(s) você atribui (descrever o(s) motivo(s), pode ser mais de um):

--

Questão 10: Atribua uma nota de 01 a 05, que represente o seu nível de confiança nos relatórios realizados pela CGU					
	1	2	3	4	5

Características testadas

Relevância: a informação é relevante se estiver dotada de tempestividade, oportunidade, valor preditivo e feedback (informação utilizada para acompanhamento e controle).

Questão 11: Com base no relatório elaborado referente à fiscalização da CGU ocorrida na sua área de atuação, responda.	<input type="checkbox"/> discordo totalmente			<input type="checkbox"/> concordo totalmente	
	1	2	3	4	5
(a) O relatório foi disponibilizado em tempo adequado para o Conselho					
(b) As informações do relatório podem ser utilizadas para avaliações futuras a serem realizadas pelo Conselho acerca dos programas que fiscaliza					
(c) As informações apresentadas permitem que o Conselho acompanhe os resultados de decisões tomadas pelo Gestor Municipal, sabendo se foram implementadas soluções					
(d) As informações apresentadas auxiliam o Conselho na escolha de ações corretivas quando necessárias.					
(e) As informações apresentadas são deliberadas pelo Conselho em suas reuniões e consignadas em Ata, para que sejam tomadas as providências quando necessárias.					
(f) De acordo com o relatório apresentado para o seu Município o Conselho deveria ter dado uma parecer diferente ao que foi dado no exercício ao qual o relatório se refere					

Questão 12: Caso o relatório **não seja plenamente relevante**, a que motivo(s) você atribui (descrever o(s) motivo(s), pode ser mais de um):

Questão 13: Atribua uma nota de 01 a 05, que represente o nível de relevância dos relatórios realizados pela CGU					
	1	2	3	4	5

Características testadas

Comparabilidade: quando a informação permite aos usuários efetuar análises temporais (períodos) e análises entre entidades diferentes.

Questão 14: Com base no relatório elaborado referente à fiscalização da CGU ocorrida na sua área de atuação, responda.	<input type="checkbox"/> discordo totalmente			<input type="checkbox"/> concordo totalmente	
	1	2	3	4	5
(a) Você entende que é possível compará-lo com outros relatórios da CGU sobre fiscalizações em outros Municípios					
(b) Você entende que é possível compará-lo com outros relatórios de outros Órgãos de controle sobre fiscalizações em outros Municípios					
(c) Você entende que é possível compará-lo com as situações encontradas pelo Conselho e					

demonstradas no parecer da prestação de contas					
--	--	--	--	--	--

Características testadas

Compreensibilidade: *é o entendimento, pelos usuários, da informação comunicada*

Questão 15: Com base no relatório elaborado referente à fiscalização da CGU ocorrida na sua área de atuação, responda	□ discordo totalmente		concordo □ totalmente		
	1	2	3	4	5
(a) As informações apresentadas são plenamente compreensíveis					
(b) Há uma quantidade excessiva de informações					
(c) A linguagem utilizada é difícil					
(d) A forma de apresentação das informações (<i>layout</i> , fato, descrição sumária, constatação, evidência, responsável) é adequada e facilita o entendimento					
(e) É necessário ter um conhecimento técnico específico para entender as informações contidas no relatório					

Questão 16: Caso haja alguma dificuldade de compreensão do relatório, qual(is) o(s) motivo(s) você atribui (descrever o motivo, pode ser mais de um):

Questão 17: Atribua uma nota de 01 a 05, que represente o nível de compreensão que você teve dos relatórios realizados pela CGU	1	2	3	4	5

Características Demográficas

Gênero: (1) Masc. (2) Fem.

Qual a sua profissão: _____

Qual o seu nível de escolaridade?

- | | |
|--|-------------------------|
| (1) Até a 8ª série do ensino fundamental (1º grau) | (4) Superior incompleto |
| (2) Até o 3º ano do ensino médio (2º grau) | (5) Superior completo |
| (3) Nível técnico | (6) Pós-graduado |

Qual o seu grau de instrução em contabilidade:

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> (1) nenhum | <input type="checkbox"/> (5) li um pouco |
| <input type="checkbox"/> (2) estudei algumas disciplinas | <input type="checkbox"/> (6) fiz o curso técnico em contabilidade |
| <input type="checkbox"/> (3) cursando bacharelado em contabilidade | <input type="checkbox"/> (7) sou graduado em contabilidade |
| <input type="checkbox"/> (4) sou pós-graduado em contabilidade | |

Como você classifica o seu conhecimento em contabilidade governamental:

- | | | | |
|-------------------------------------|------------------------------------|--|---|
| <input type="checkbox"/> (1) nenhum | <input type="checkbox"/> (2) pouco | <input type="checkbox"/> (3) suficiente para ler | <input type="checkbox"/> (4) bom conhecimento |
|-------------------------------------|------------------------------------|--|---|

Conhece o conteúdo e/ou já ouviu falar nos relatórios da CGU

- | | | | |
|--|--|--|--|
| <input type="checkbox"/> (1) não conhece | <input type="checkbox"/> (2) conhece mas não teve acesso | <input type="checkbox"/> (3) conhece e teve acesso | <input type="checkbox"/> (4) conhece e usa nas suas atividades sempre que possível |
|--|--|--|--|

Área/Conselho Social que atua:

- | | | |
|---------------------------------------|------------------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> (1) Educação | <input type="checkbox"/> (2) Saúde | <input type="checkbox"/> (3) Assistência Social |
|---------------------------------------|------------------------------------|---|

Segmento da sociedade que representa no Conselho Social que atua:

- (1) Prefeitura (2) Pais (3) Alunos (4) Professores
 (5) Diretores (6) Sociedade Geral (7) Outros: _____

Como você classifica a sua atuação no Controle Social:

- (1) não atuante (2) atuação regular (3) muito atuante



Centro de Ciências Sociais Aplicadas
 Departamento de Ciências Contábeis
 Programa de Pós-Graduação
 Mestrado em Ciências Contábeis
Coordenação

ATA DA 8ª. DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO REALIZADA NO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO, EM QUATRO DE MAIO DE DOIS MIL E NOVE.

Aos quatro dias do mês de maio de dois mil e nove, às nove horas, no Anfiteatro do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal de Pernambuco, teve lugar em sessão pública a que compareceram docentes e alunos do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e demais interessados, a 8ª. (oitava) Defesa de Dissertação de Mestrado intitulada "Controle Social no Âmbito Municipal: Um estudo sobre a compreensibilidade dos relatórios da Controladoria Geral da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas sociais no Estado de Pernambuco.", do Mestrando **Flávio Alves Carlos**. A Banca Examinadora, indicada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e devidamente aprovada pelas Câmaras de Pesquisa e Pós-Graduação, da Universidade Federal de Pernambuco, foi composta pelos Professores Doutores: Marco Tullio de Castro Vasconcelos – Orientador – UFPE; Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos, Examinadora Interna – UFPE, e Francisco de Sousa Ramos (PhD), Examinador Externo – Departamento de Economia da UFPE. O Professor Marco Tullio de Castro Vasconcelos - Orientador, na qualidade de Presidente da Banca iniciou os trabalhos concedendo à palavra ao mestrando **Flávio Alves Carlos**, que apresentou um resumo da dissertação em exame, respeitando o tempo previsto. Encerrada a apresentação, o Presidente passou a palavra aos Examinadores para procederem aos questionamentos pertinentes. O Mestrando respondeu aos questionamentos propostos sem ultrapassar o tempo que lhe foi concedido. O Presidente da Comissão suspendeu a sessão, permanecendo a Comissão Examinadora em reunião privada no recinto, para a avaliação da dissertação e da defesa, sem a presença do Mestrando e demais convidados. O julgamento de cada examinador, de acordo com o Art. 44 da Resolução n.º 10/08 do Conselho Coordenador de Ensino, Pesquisa e Extensão: Professora Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos (aprovado), Professor Francisco de Sousa Ramos (aprovado) e Professor Marco Tullio de Castro Vasconcelos (aprovado). Após deliberação, a sessão pública foi reaberta pelo Presidente e, finalizando os trabalhos, comunicou a menção da dissertação do Mestrando **Flávio Alves Carlos** como: "APROVADA". Nada mais havendo a tratar o Presidente encerrou a sessão, da qual eu Sebastião Luciano da Silva, Secretário do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, lavrei a presente ata que segue assinada por mim e pelos membros da Banca Examinadora. Recife quatro de maio de dois mil e nove.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Professor Marco Tullio de Castro Vasconcelos (Dr.)

Examinadora Interna: Professora Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos (Drª.)

Examinador Externo: Professor Francisco de Sousa Ramos (PhD)