

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

**LUCIANO NURNBERG PERES**

Novo olhar sobre a qualidade da informação contábil: a ótica dos observatórios sociais

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Patrícia Siqueira Varela  
Coorientador: Prof. Dr. Gilberto de Andrade  
Martins

São Paulo

2017

Prof. Dr. Marco Antonio Zago  
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos  
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luiz Paulo Lopes Fávero  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

LUCIANO NURNBERG PERES

Novo olhar sobre a qualidade da informação contábil: a ótica dos observatórios sociais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Patrícia Siqueira Varela  
Coorientador: Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins

Versão Corrigida

(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

São Paulo

2017

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

### FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Peres, Luciano Nurnberg

Novo olhar sobre a qualidade da informação contábil: a ótica dos observatórios sociais / Luciano Nurnberg Peres. – São Paulo, 2017.

125 p.

Dissertação(Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2017.

Orientador: Patrícia Siqueira Varela.

1. Informações contábeis 2. Qualidade da informação contábil  
3. Características qualitativas 4. Observatório social 5. Controle social  
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.3

*À minha mãe Vilma, in memoriam,  
pelo cuidado e apoio incondicional  
aos estudos.*



## AGRADECIMENTOS

Reservo este espaço para agradecer àquelas pessoas que de alguma forma me incentivaram e possibilitaram a realização desta pesquisa.

Agradeço ao apoio e compreensão da minha família. Ao meu pai, José, aos meus irmãos, Vagner e Davi, e à minha namorada Rafaela, que esteve ao meu lado sempre que possível.

À minha orientadora, Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Patrícia Varela, que possibilitou o caminhar por uma estrada tão tortuosa por meio de seus ensinamentos e direcionamentos. Sempre disposta a ajudar nos momentos de necessidade, de segunda a segunda, de maneira presencial e virtual.

Ao meu coorientador, Prof. Dr. Gilberto Martins, que contribuiu com seus conhecimentos e que sempre me encorajou a continuar o trabalho.

À Prof.<sup>a</sup> Msc. Lilian Assolari, da Universidade Estadual de Maringá, que me mostrou os caminhos da pesquisa.

À Elza Martelli e ao Abner Libório, por serem um exemplo de dedicação às causas do controle social e me inspirarem a trabalhar com os observatórios.

Aos membros dos observatórios, pela participação na pesquisa. Em especial aos observadores que participaram das entrevistas e me receberam tão bem em seus observatórios.

Aos meus companheiros de laboratório, que dividiram comigo seus conhecimentos e me permitiram uma oportunidade única de aprendizado.

Aos membros que participaram da minha banca de qualificação e proporcionaram significativas contribuições – Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino, Prof. Dr. Marco Antonio Carvalho Teixeira e Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Paula Chies Schommer.

Aos demais professores e colegas, da Universidade de São Paulo, onde cursei o mestrado em Controladoria e Contabilidade, e da Universidade Estadual de Maringá, onde cursei a graduação em Ciências Contábeis, com quem dividi experiências e recebi muitos ensinamentos.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pela concessão da bolsa de mestrado para a realização desta pesquisa.



*“Só se pode alcançar um grande êxito quando  
nos mantemos fiéis a nós mesmos”*

*Friedrich Nietzsche*



## RESUMO

O Brasil está em processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público. Estas normas visam a produção de informações contábeis de alta qualidade para fins de tomada de decisão e accountability e estabelecem que os cidadãos estão entre os principais usuários de suas informações. Os cidadãos compõem um grupo de usuários diversificado, com conhecimentos e necessidades informacionais distintas. Um caso em que os cidadãos possam precisar das informações contábeis é ao realizar o controle social sobre as atividades do setor público. Em particular, o Observatório Social do Brasil é uma rede composta por instituições que se dedicam ao controle social e que são o foco deste trabalho. O principal aspecto teórico escolhido para entender o comportamento desta rede foi o modelo do Novo Serviço Público, que destaca a participação social na gestão pública. Sob este ponto de vista, o objetivo deste trabalho consiste em identificar quais são os fatores condicionantes para a qualidade das informações contábeis sob a ótica dos observatórios sociais. Para alcançar este objetivo, a metodologia envolveu a realização de duas etapas de entrevistas semiestruturadas e a aplicação de questionário eletrônico aos membros dos observatórios sociais. Os principais resultados destoam do que a literatura tem avaliado sobre a qualidade da divulgação de informações governamentais. Ao passo que esta literatura se preocupa principalmente com aspectos relacionados ao conteúdo disponibilizado e a capacidade e qualidade da estrutura tecnológica, esta pesquisa chegou ao resultado de que a qualidade da informação contábil depende majoritariamente do interesse e mobilização dos cidadãos e do governo. Quanto à Contabilidade, a conclusão que se chegou é que ela tem elevada importância para os observadores sociais. Os resultados são do ponto de vista de que a informação é mais do que disponibilização de documentos, mas que envolve diálogo, permissão e visualização. Quanto às características qualitativas da informação contábil, os observatórios se importam primordialmente em compreender e obter as informações de forma tempestiva. Como sugestão de estudos futuros, indica-se a investigação do que permite a realização das atividades de outras entidades e pessoas voltadas ao controle social. A rede Observatório Social do Brasil tem crescido e ocupado uma posição relevante frente ao controle social, mas não é a única. Outra possibilidade de ampliar os horizontes da qualidade da informação contábil é investigar se alguma outra instituição que se dedica ao controle social faz uso dos demonstrativos contábeis e para qual finalidade.

**Palavras-chave:** Informações contábeis. Qualidade da informação contábil. Características qualitativas. Observatório social. Controle social.

## ABSTRACT

Brazil is in the process of converging to international accounting standards applied to the public sector. These standards aim to produce high-quality accounting information for decision-making and accountability purposes and establish that citizens are among the primary users. Citizens integrate a diversified group of users with different knowledge and information needs. A case in which citizens may need the accounting information is when performing social control over the activities of the public sector. In particular, the Observatório Social do Brasil (Social Observatory of Brazil) is a network composed of institutions that are dedicated to social control and are the focus of this work. The main theoretical aspect chosen for understand the behavior of entities dedicated to social control was the model of the New Public Service, which highlights a social participation in public management. From this point of view, the objective is to identify which are the conditioning factors for the quality of the accounting information from a perspective of the social observatories. To achieve this goal, the methodology involved the accomplishment of two stages of semi-structured interviews and the application of an electronic questionnaire for members of social observatories. The main results contradict the literature of the quality of government information disclosure. While this literature is basically concerned with the content available and the capacity and quality of the technological structure, this research has reached the result that the quality of accounting information depends mainly on the interest and mobilization of citizens and the government. The conclusion was that Accounting is of great importance to social observers. The results are from the point of view that information is more than the provision of documents, but that involves dialogue, permission and visualization. For the qualitative characteristics of accounting information, observers are primarily concerned with understanding and obtaining information in a timely manner. As a suggestion of future studies, it indicates the investigation of what allows the accomplishment of the activities of other entities and persons directed to the social control. The Observatório Social do Brasil network has grown and occupied a position relevant to social control, but it is not the only one. Another possibility to broaden the horizons of the quality of accounting information is to investigate if any other entity that is dedicated to social control makes use of the financial statements and for what purpose.

Keywords: Accounting information. Quality of accounting information. Qualitative characteristics. Social observatory. Social control.

## LISTA DE SIGLAS

APT	Administração Pública Tradicional
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Report Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LAI	Lei de Acesso à Informação
LOA	Lei Orçamentária Anual
NGP	Nova Gestão Pública
NSP	Novo Serviço Público
OS	Observatório Social
OSB	Observatório Social do Brasil
OSM	Observatório Social de Maringá
QIC	Qualidade da Informação Contábil
SER	Sociedade Eticamente Responsável
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Beneficiados diretos e indiretos com a realização desta pesquisa .....	20
Figura 2 – Uso do termo accountability em textos de língua inglesa entre 1800 e 2005.....	35
Figura 3 – Linha do tempo da accountability.....	36
Figura 4 – Esquema da accountability no modelo do NSP .....	39
Figura 5 – Colunas representando as dimensões de qualidade das informações .....	53
Figura 6 – Atividades desenvolvidas pelos observatórios sociais.....	56
Figura 7 – Distribuição dos Observatórios Sociais pelo Brasil.....	60
Figura 8 – Círculo vicioso para a produção de informações de qualidade .....	72

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Subtipos de accountability conforme as dimensões de controle .....	38
Quadro 2 – Classificação da literatura sobre divulgação de informação governamental .....	48
Quadro 3 – Dimensões e definições da qualidade da informação.....	51
Quadro 4 – Mapa da qualidade da informação .....	52
Quadro 5 – Evidências da qualidade da informação contábil (pesquisa).....	77
Quadro 6 – Fatores condicionantes da qualidade da informação contábil.....	89
Quadro 7 – Evidências da qualidade da informação contábil (literatura).....	99

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Sexo dos respondentes.....	90
Tabela 2 – Faixa etária dos respondentes.....	90
Tabela 3 – Escolaridade dos respondentes.....	91
Tabela 4 – Áreas de conhecimento dos entrevistados.....	91
Tabela 5 – Função dos respondentes nos respectivos observatórios.....	92
Tabela 6 – Quantidade de respostas aos questionários, por estado.....	93
Tabela 7 – Motivos dos respondentes participarem dos observatórios.....	94
Tabela 8 – Estatística descritiva dos fatores condicionantes.....	95
Tabela 9 – Quantidade de evidências por fator condicionante.....	100

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA .....	13
1.2 OBJETIVOS.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS .....	17
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>21</b>
2.1 MODELOS TEÓRICOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	22
2.1.1 Administração Pública Tradicional.....	22
2.1.2 Nova Gestão Pública .....	23
2.1.3 Novo Serviço Público.....	26
2.2 ACCOUNTABILITY.....	33
2.3 QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL .....	40
2.4 OBSERVATÓRIOS SOCIAIS .....	54
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>59</b>
3.1 POPULAÇÃO .....	59
3.2 AMOSTRAS E CENSO.....	60
3.3 ENTREVISTAS .....	62
3.4 QUESTIONÁRIOS .....	64
<b>4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>67</b>
4.1 PRIMEIRA FASE DE ENTREVISTA .....	67
4.2 SEGUNDA FASE DE ENTREVISTA .....	73
4.2.1 Questões Gerais.....	74
4.2.2 Evidências da Qualidade da Informação Contábil .....	76
4.2.3 Indicadores de Gestão Pública .....	87
4.3 APLICAÇÃO DE QUESTIONÁRIO .....	88
<b>5 CONCLUSÕES .....</b>	<b>103</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>107</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>115</b>



## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

O regime político democrático do Estado brasileiro é ponto de partida para entender a importância de divulgar informações com qualidade para o controle social. Tal regime tem estreita relação com a participação dos cidadãos na esfera pública. Nascimento (2012) afirma que “[...] só há democracia se houver participação do povo” (p. 119). Entretanto, é notório que para se caracterizar uma democracia como participativa, o envolvimento dos cidadãos com o Estado deve ir além da simples participação nas eleições.

A promulgação da Constituição Federal do Brasil (1988) foi um grande estímulo ao regime democrático participativo no Brasil. Pinho e Sacramento (2009) afirmam que ela institucionalizou a participação da sociedade na gestão das políticas públicas e citam os conselhos, o orçamento participativo e o plebiscito como exemplos de mecanismos de participação.

Além dessas formas de participação, está sendo desenvolvida a cultura voltada ao controle social, que pode ser observada de forma prática pela criação de instituições destinadas a este fim, como exemplo, a rede Observatório Social do Brasil ([OSB](#)). Contudo, para que o controle social aconteça, é necessário divulgar informações sobre o setor público de modo que os cidadãos possam avaliar a gestão dos seus representantes.

O respaldo desta ideia é ainda mais acentuado devido ao processo que está em andamento de convergência às normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, no inglês, International Public Sector Accounting Standards ([IPSAS](#)). No dia quatro de outubro de 2016 foi publicada no Diário Oficial da União a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público aprovando a convergência da estrutura conceitual (NBC TSP – Estrutura Conceitual), que destaca a necessidade de as informações servirem aos propósitos de tomada de decisão e accountability e que entrou em vigor no primeiro dia de janeiro de 2017.

O uso do termo, “tomada de decisão”, é comum tanto no meio acadêmico quanto no meio profissional, e abrange o processo que o indivíduo utiliza, dado que tem diferentes possibilidades de escolha, para se chegar a uma decisão. Contudo, o termo “accountability” não tem a mesma frequência de uso, especialmente fora do meio acadêmico, o que dificulta o entendimento do que significa divulgar informações com propósitos de accountability.

Um primeiro passo para o entendimento é saber que o termo *accountability* não tem tradução exata e nem mesmo significado preciso em sua língua de origem (Harlow, 2014). Por outro lado, prestação de contas, responsabilização, transparência, sanções e controle político estão entre os principais elementos presentes no seu conceito (Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013).

Utilizando-se o conhecimento divulgado por Pinho e Sacramento (2009) e aplicando-o ao contexto deste trabalho (setor público governamental), pode-se entender *accountability* como um processo em que a sociedade delega responsabilidades aos gestores públicos e que estes devem assumir tal responsabilidade juntamente com o dever de prestar contas de seus atos. Neste processo ainda se insere o papel da sociedade em analisar os atos praticados por estes gestores e de tal análise premiá-los ou castigá-los conforme suas ações.

Sendo assim, a informação que serve aos propósitos de *accountability* pode ser entendida como aquela que possibilita a realização de todo o processo descrito acima. É notável que o papel do controle social está inserido em cada uma das etapas mencionadas, pois os indivíduos que se dedicam a este tipo de controle participam ativamente na delegação das responsabilidades aos gestores públicos e na análise dos atos praticados por estes gestores, consequentemente premiando-os ou castigando-os por meio dos instrumentos que possuem para isso (voto, denúncia, exposição etc.).

Como exemplos de informações para propósitos de *accountability* e tomada de decisão, a International Federation of Accountants [IFAC] (2016) aponta algumas demandas dos usuários sobre as entidades públicas: se elas estão oferecendo os serviços de forma eficiente e efetiva, qual o montante de recursos correntes disponíveis e possíveis condições de uso destes recursos e sobre as alterações na condição da entidade em prover serviços no decorrer dos anos.

Além de não ser um conceito trivial, os processos de *accountability* no setor público dependem do modelo de administração pública adotado. A relação entre a *accountability* e o modelo de administração pública é explicada em grande parte pela delegação de responsabilidades aos atores envolvidos no processo. Por exemplo, em um modelo em que os representantes políticos são responsáveis pelas escolhas de políticas públicas e os administradores públicos apenas devem implementar tais políticas, dificilmente será coerente responsabilizar os administradores pelas escolhas dos políticos, ao passo que em um modelo cujas decisões são tomadas de maneira partilhada, a responsabilização é atribuída a quem participa das decisões.

Como foi argumentado, *accountability* tem relação direta com a divulgação de informações. Para garantir e nortear a disponibilização das informações há diferentes

regulamentos, como a Constituição Federal e a Lei de Acesso à Informação. Entretanto, nem tudo deve ser divulgado. Um princípio do Estado constitucional é que o caráter público das decisões é a regra e o sigilo é a exceção. Todos os atos e as decisões dos governantes devem ser conhecidos pelo povo soberano, salvo aqueles, por tempo limitado, em que o segredo é justificável (Bobbio, 1997). É possível notar que existem momentos nos quais o sigilo é importante, por exemplo, em casos de segurança pública em que as investigações devem ser conduzidas de forma sigilosa.

Independente de não ser toda informação que deve ser divulgada, é preciso de qualidade na disponibilização de informações para auxiliar os usuários a realizarem o acompanhamento, controle e fiscalização da destinação dos recursos públicos, aumentando a probabilidade de que estas informações sejam utilizadas de forma a propiciar a tomada de decisão e a accountability.

A Contabilidade desempenha um papel fundamental na divulgação de informações acerca do setor público e pode ser considerada uma das principais fontes de elaboração e divulgação destas informações. Oliveira, Carvalho e Corrêa (2013) dizem que a funcionalidade do serviço público “[...] depende de uma boa administração, assessorada pela Contabilidade Pública como fonte de informações úteis aos processos de gestão, destacando-se a necessidade de utilização, por parte dos gestores, das informações produzidas pelo sistema de informação contábil” (p. 95).

O avanço do modelo contábil no decorrer do tempo teve como um de seus resultados a criação de normas internacionais que buscam disciplinar como devem ser produzidas e divulgadas as informações contábeis para que sejam de qualidade. O setor público brasileiro ainda está em processo de convergência para as normas internacionais de Contabilidade com base nas [IPSAS](#). Estas normas visam estabelecer padrões de divulgação de alta qualidade e a estrutura conceitual das [IPSAS](#) apresenta seis características qualitativas para as informações contábeis: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. Além delas, são apresentadas a materialidade, o custo-benefício e o balanço entre as características qualitativas como restrições sobre as informações.

A apresentação das características qualitativas para as informações contábeis acerca do setor público é um esforço importante e recente. Contudo, há que se destacar que a utilização prática das características qualitativas e suas restrições são de difícil operacionalização. A literatura já apresenta algumas discussões a este respeito para o setor privado, contudo, não foram encontrados trabalhos semelhantes para o setor público.

Além de não ser tarefa simples a operacionalização das características qualitativas, da mesma forma não é simples estabelecer o conceito de informação contábil (que não foi

encontrada de maneira explícita nas [IPSAS](#)). O que esta norma destaca são os objetivos da divulgação de tais informações (que sejam úteis aos usuários para propósitos de accountability e tomada de decisão) e que os demonstrativos contábeis apresentem informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos e outros. Sendo assim, esta pesquisa adota uma definição semelhante, considerando que as informações contábeis são tanto de natureza financeira quanto não financeira e que devem ser úteis aos usuários.

Para exemplificar a amplitude da informação contábil no contexto deste trabalho, considere o caso de um processo licitatório para a realização de uma obra de melhoria em uma escola: as informações financeiras correspondem desde os valores orçados com materiais e serviços e a disponibilidade de recursos orçamentários para tal obra, até os valores realizados. As informações não financeiras são adicionais, complementam, aprimoram e até mesmo definem a qualidade das informações financeiras, envolvendo detalhes de como ocorreu a compra dos produtos e a aquisição dos serviços, a descrição da metodologia utilizada para acompanhar a realização das etapas desta obra e outras informações que podem ser úteis aos usuários para fins de tomada de decisão e accountability.

Outro ponto importante para relacionar com a entrega de informações de qualidade é a caracterização de quem são os usuários destas informações. Entre outros, os cidadãos são considerados como usuários primários das informações e, portanto, está no foco das normas o fornecimento de informações úteis aos cidadãos para fins de tomada de decisão e accountability.

Com este foco nos cidadãos, este trabalho utiliza como principal base teórica o modelo de administração pública do Novo Serviço Público ([NSP](#)) conforme as diretrizes de Denhardt & Denhardt (2007), que considera o serviço público como uma extensão da cidadania, em que o governo e os servidores públicos devem ter proximidade com os cidadãos, construindo relações de confiança, correspondendo às necessidades e trabalhando juntos para a construção de uma sociedade civil.

Considerando a Contabilidade como uma das principais fontes geradoras de informações para a realização do controle social, é pertinente afirmar, segundo os preceitos do Novo Serviço Público, que os profissionais ligados à Contabilidade precisam divulgar informações de qualidade e se aproximar dos cidadãos para auxiliar a prática do controle social.

Uma das formas que os cidadãos possuem para realizar o controle social é organizarem-se em grupos. Estes grupos da sociedade civil organizada podem efetuar o controle social, por exemplo, monitorando os gastos do poder público para que sejam bem realizados. Uma destas organizações, e que é foco central neste trabalho, é a rede Observatório Social do Brasil.

Levando em consideração as dificuldades de se produzir informações contábeis de qualidade e a necessidade de divulgação destas informações para a realização do controle social, este trabalho questiona o que a contabilidade pode fazer para que as informações tenham qualidade e utilidade ao controle social. Sendo assim, levantou-se a seguinte questão de pesquisa: quais são os fatores condicionantes para a qualidade das informações contábeis sob a ótica dos observatórios sociais?

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho é identificar quais são os fatores condicionantes para a qualidade das informações contábeis sob a ótica dos observatórios sociais. Além do objetivo geral, são apresentados os objetivos específicos discriminados abaixo:

- a) Comparar as características qualitativas da informação contábil com as dimensões de qualidade da informação propostas no estudo de Kahn, Strong, & Wang (2002).
- b) Identificar e descrever as principais atividades realizadas pelos observatórios sociais.
- c) Identificar as evidências da qualidade da informação contábil, sob o ponto de vista dos observatórios sociais, e associar com as características qualitativas da informação contábil.
- d) Definir fatores condicionantes da qualidade da informação contábil sob a perspectiva dos observatórios sociais.
- e) Determinar o quanto cada fator condicionante da qualidade da informação é importante para a realização dos trabalhos dos observatórios sociais, sob a perspectiva dos observatórios sociais.

## 1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

As atividades de controle social estão crescendo a cada dia. É possível perceber isto pela quantidade de instituições voltadas a este fim. Para citar algumas, tem-se a rede [OSB](#), A Voz do Cidadão, AMARRIBO Brasil, Contas Abertas, Instituto de Fiscalização e Controle, Instituto Não Aceito Corrupção e Rede Nossa São Paulo. O aumento destas instituições é reflexo da preocupação dos cidadãos com a gestão pública.

Para que os cidadãos possam efetuar o controle social ou para que estas instituições possam desempenhar satisfatoriamente as suas atividades é essencial que sejam divulgadas informações sobre a gestão pública. E ainda mais, as informações divulgadas devem ser de qualidade. E é neste sentido que está a justificativa para a realização deste trabalho, já que ele visa compreender e disseminar conhecimentos relativos às formas de se divulgar informações contábeis com qualidade para a realização do controle social.

Ao serem produzidas e divulgadas informações contábeis com qualidade, os controladores sociais terão condições de desenvolver os seus trabalhos de maneira mais eficaz, eficiente e efetiva, o que se acredita que tenha reflexo positivo na qualidade da gestão pública e aprimoramento dos serviços públicos.

A necessidade de contribuir para o tema desta pesquisa pode ser observada por meio do trabalho de Coelho, Cruz e Platt Neto (2011), que apontam uma lacuna teórica e propõem a realização de estudos que analisem as características qualitativas das informações do setor público, através do contato direto com os usuários das informações contábeis e de estudos que visem identificar quais são as informações relativas à gestão pública mais importantes para os cidadãos, de modo a melhorar a transparência das contas públicas e, conseqüentemente, contribuir para o controle social.

Dias e Vasconcelos (2015) também ressaltam a necessidade de investigação da qualidade da informação contábil, já que realizaram um trabalho acerca da percepção de conselheiros municipais sobre a qualidade da informação contábil ([QIC](#)) e chegaram à conclusão de que “a informação contábil da maneira como está sendo evidenciada não está cumprindo completamente com o seu papel de informar, não estando útil para o exercício do controle social” (p. 37).

Com o foco de gerar conhecimento sobre a divulgação de informações contábeis de qualidade para o controle social, este estudo espera contribuir: para o desenvolvimento da literatura sobre a qualidade da informação do setor público governamental, com a propagação de conhecimentos relativos aos observatórios sociais, que são instituições relativamente recentes e ainda pouco exploradas, com a identificação de fatores que possam gerar informações de qualidade e com a divulgação da necessidade de desenvolver informações de qualidade para o exercício do controle social.

Espera-se, portanto, que os benefícios com a realização desta pesquisa alcancem uma variada gama de atores inseridos no contexto do setor público, entre eles:

- a) **Estudiosos do setor público:** A contribuição a estes atores é de ordem teórica e visa fornecer conhecimentos sobre as instituições de controle social (observatórios sociais) e a disponibilização de informações com qualidade acerca do setor público governamental;
- b) **Responsáveis pelas informações sobre o setor público:** Espera-se que este estudo sirva de guia para que os responsáveis pelos processos de coleta, processamento e divulgação das informações sobre o setor público possam apresentar aos usuários informações com maior nível de qualidade. Espera-se também que o estudo possa orientar este grupo de indivíduos sobre a importância de se relacionar com os usuários e com outros órgãos e instituições que possam influenciar nos processos relacionados à gestão da informação;
- c) **Agentes que atuam no controle social:** Em primeiro lugar, os membros dos observatórios sociais devem ser beneficiados pela pesquisa por esta ser uma fonte que contém casos relacionados à realização de atividades de controle social e as maneiras que os observatórios utilizam para superar as dificuldades encontradas em suas atividades, o que permite, individualmente ou em grupos, que os observatórios comparem com a forma que estão realizando as suas próprias atividades e que façam mudanças conforme melhor juízo. Em segundo lugar, os resultados desta pesquisa podem ser discutidos e colocados em prática pelos agentes públicos, de modo que isso auxilie os membros dos observatórios a realizarem as suas atividades. Acredita-se ainda, que o entendimento de como produzir informações de qualidade para os agentes dos observatórios sociais possa ser estendido aos agentes de outras instituições de controle social, principalmente as instituições que tenham finalidades semelhantes;
- d) **Agentes públicos responsáveis pela gestão de recursos:** Tratando do ponto de vista de uma gestão pública que considera os controladores sociais como seus parceiros de gestão, os agentes públicos deverão receber melhores contribuições dos controladores sociais e desenvolver uma gestão que sirva melhor aos cidadãos. Também são beneficiados se os responsáveis pelas informações gerarem informações de maior qualidade, o que deve aprimorar a qualidade da gestão dos recursos;
- e) **Cidadãos:** É claro que todos os demais atores citados anteriormente também são cidadãos, mas o conceito de cidadãos utilizado aqui compreende as demais pessoas que não fazem parte de nenhum dos outros grupos. Sendo assim, estes cidadãos

serão beneficiados se os agentes de controle social e os agentes públicos relacionados à gestão conseguirem desempenhar melhor suas funções, desfrutando de um Estado mais controlado e com a utilização dos recursos públicos de forma mais econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

A Figura 1 apresenta os atores que se esperam ser beneficiados diretamente e indiretamente com a realização desta pesquisa. Os estudiosos do setor público e os responsáveis pelas informações sobre o setor público são beneficiados diretamente. Os agentes de controle social são beneficiados tanto diretamente (ao terem à disposição relatos sobre as atividades desempenhadas em observatórios sociais que podem utilizar para comparar com as suas próprias atividades) quanto indiretamente (caso os responsáveis pelas informações aprimorem a qualidade da informação). Os agentes públicos relacionados à gestão de recursos podem ser beneficiados indiretamente, dependendo tanto dos responsáveis pelas informações utilizarem a pesquisa para aprimorar a qualidade da geração das informações, quanto dos agentes de controle social conseguirem realizar seus trabalhos de forma mais eficiente, efetiva e eficaz. Os cidadãos são beneficiados indiretamente caso os agentes de controle social aprimorem suas atividades e caso os agentes públicos relacionados à gestão de recursos aprimorem os seus trabalhos. Cabe salientar ainda que existe a contribuição indireta dos estudiosos do setor público para os demais atores envolvidos, contudo, como esta contribuição depende da abordagem de cada trabalho, a relação não está apresentada na Figura 1.

Figura 1 – Beneficiados diretos e indiretos com a realização desta pesquisa



Fonte: elaboração própria.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Abordando o uso de teorias, Denhardt (2013) argumenta que elas são uma maneira de dar sentido a uma situação, envolvendo o arranjo de fatos ou valores. Além disso, as teorias envolvem a reconstrução mental de como se enxerga o mundo ao redor, devendo ser avaliadas pela capacidade de ver este mundo com maior clareza.

Seguindo ainda os conceitos de Denhardt (2013), “Todas as teorias dão ênfase a algumas coisas e pouca ou nenhuma ênfase a outras; elas refletem, ou espelham, portanto, os compromissos mais amplos de determinada cultura” (p. 14). Desta forma, sabe-se de antemão que o reflexo gerado pela teoria será imperfeito, pois depende do que foi escolhido para dar ênfase. Entretanto, como argumenta Rocha (2011), mesmo que a utilização de modelos deixe de considerar partes da realidade, é muito difícil, ou mesmo impossível, estudar fenômenos complexos da magnitude da administração pública sem simplificações ou modelos. Mas é claro, a escolha de modelos precisa de justificção, conclui o autor.

A teoria que dá suporte a esta pesquisa compreende a integração do modelo teórico do Novo Serviço Público ([NSP](#)) com a accountability e com aspectos da qualidade da informação contábil. Está presente também nesta seção a apresentação da rede [OSB](#) que é objeto de investigação nesta pesquisa. O modelo do **Novo Serviço Público** está dentro de uma ótica democrática que atribui grande importância à participação social na gestão pública. Esta ótica democrática envolve a delegação de responsabilidades por parte dos cidadãos aos agentes públicos. Sendo assim, a **accountability** se insere no contexto correspondendo às responsabilidades assumidas, às prestações de contas realizadas e às possíveis sanções ou premiações envolvidas entre os agentes públicos e a sociedade. Este fato possui estreita relação com o modelo de administração pública utilizado, já que em cada um deles as relações entre burocratas, políticos e cidadãos são diferentes. Diversas instituições participam dos processos de accountability, entre elas pode-se citar a **Rede Observatório Social do Brasil** que está sob o foco desta pesquisa. E para que as instituições de controle social possam exercer suas atividades, é necessário que o setor público divulgue **informações de qualidade**, inclusive **contábeis**, o que vai ao encontro do objetivo do trabalho.

O presente capítulo encontra-se dividido em: modelos teóricos da administração pública, accountability, qualidade da informação contábil e observatórios sociais.

## 2.1 MODELOS TEÓRICOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O conceito de administração pública não é unívoco, Wilson (1887), por exemplo, estabelece uma visão dicotômica que segrega a administração da política e para isso entende o conceito a partir das ações do governo. Sobre o desenvolvimento teórico do conceito de administração pública, Denhardt (2013) afirma ser possível identificar pelo menos três orientações com respeito ao escopo da teoria da administração pública. A primeira coloca a administração pública como uma parte do processo governamental que exerce papel significativo, a segunda aproxima as organizações públicas às organizações privadas e a terceira argumenta que a administração pública é um campo profissional.

O contexto da administração pública é complexo e está sujeito a mutações ao longo do tempo, o que ocasiona o aparecimento de diferentes modelos para descrevê-la. Este trabalho adota o modelo do Novo Serviço Público, por ser considerado o que ilustra de maneira mais adequada a interação entre a administração pública e o [OSB](#) e ainda, como denotam Denhardt e Denhardt (2015), pelo modelo e pelas práticas consistentes com os seus ideais estarem se tornando cada vez mais evidentes entre estudiosos e profissionais da administração pública.

Além do [NSP](#), Rocha (2011) afirma que os modelos da Administração Pública Tradicional ([APT](#)) e da Nova Gestão Pública ([NGP](#)) são amplamente aceitos no meio acadêmico. Salm e Menegasso (2009) relatam que não há uma adoção completa de apenas um deles, mas que a sociedade é constituída de múltiplos espaços e modelos. Sendo assim, os modelos da [APT](#) e da [NGP](#) estão brevemente apresentados na sequência e o modelo do [NSP](#) é tratado em maiores detalhes.

### 2.1.1 Administração Pública Tradicional

Quanto à origem da [APT](#), Robinson (2015) afirma que este modelo foi inicialmente implantado no Reino Unido e na Prússia no final do século XIX como parte de amplas reformas burocráticas para superar sistemas patrimoniais de administração.

Diversos autores, como Denhardt (2013), Robinson (2015), Rocha (2011) e Salm e Menegasso (2009), se referem à notável contribuição de Max Weber ao modelo da administração pública tradicional. Secchi (2009) relata que tal contribuição é por ter sido Max Weber quem analisou e sintetizou as principais características do modelo, mas que desde o século XVI já tinha relativa difusão nas administrações públicas e nas organizações religiosas e militares, especialmente na Europa.

Além de Max Weber, tem-se Simon (1957), Taylor (1911) e Wilson (1887) como outros importantes representantes para a construção das principais diretrizes da administração pública tradicional, que segundo Denhardt e Denhardt (2007) são:

- a) O foco do governo é na prestação direta de serviços por meio de agências autorizadas do governo;
- b) Políticas públicas e administração estão preocupados com a concepção e implementação de políticas voltadas para um objetivo único, politicamente definido;
- c) Os servidores públicos desempenham um papel limitado na formulação de políticas e governança; ao invés disso, são cobrados pela implementação de políticas públicas;
- d) A prestação de serviços deve ser realizada por servidores que prestam contas aos agentes eleitos e que possuem limitado poder discricionário em seu trabalho;
- e) Os servidores são responsivos aos líderes políticos democraticamente eleitos;
- f) Os programas públicos são melhor administrados por meio de organizações hierárquicas, com os gestores em grande parte exercendo o controle a partir do topo da organização;
- g) Os valores principais das organizações públicas são a eficiência e a racionalidade;
- h) As organizações públicas operam mais eficientemente como sistemas fechados; assim, o envolvimento dos cidadãos é limitado;
- i) O papel do servidor público é amplamente definido como planejar, organizar, gerir recursos humanos, dirigir, coordenar, relatar e elaborar orçamentos.

### 2.1.2 Nova Gestão Pública

A Nova Gestão Pública (New Public Management) surge como resposta às deficiências do modelo anterior. A reforma da administração pública para o modelo da [NGP](#) tem seu verdadeiro começo na Nova Zelândia, entre o final de 1970 e o início de 1980 (Kettl, 2005).

Segundo Denhardt e Denhardt (2007), a teoria da escolha pública atua como uma ponte entre a [APT](#) e a [NGP](#). Foi desenvolvida durante o período comumente associado à [APT](#), mas se torna muito mais significativa como base teórica da [NGP](#). Paula (2005) afirma que a teoria da escolha pública “se caracteriza por aplicar princípios econômicos para explicar temas que preocupam os cientistas políticos: a teoria do Estado, as regras eleitorais, o comportamento dos eleitores, os partidos políticos e a burocracia” (p. 33).

Voltando aos argumentos de Denhardt e Denhardt (2007), a teoria é baseada em algumas proposições centrais, a primeira e mais importante é que o foco é no indivíduo, assumindo que o tomador de decisão individual é racional, egoísta e procura maximizar sua utilidade. Busca, portanto, os maiores benefícios e os menores custos. Em segundo lugar, a teoria da escolha pública centra-se na ideia de "bens públicos" como o produto dos órgãos públicos. Estes são distinguidos dos bens privados, pelo fato de que um bem público quando é fornecido a uma pessoa, será fornecido a todos. Uma terceira ideia é que diferentes tipos de regras ou situações de decisão irão resultar em diferentes abordagens para a tomada de decisão. Por esta razão, estruturar regras de decisão para influenciar a escolha e o comportamento humano é a chave para as atividades das organizações públicas. Uma das principais e mais elementares críticas feita à teoria da escolha pública é se os indivíduos realmente agem para maximizar suas utilidades.

Osborne e Gaebler (1992) elaboraram dez princípios pelos quais os gestores públicos poderiam realizar reformas do governo e que são elementos chave da [NGP](#):

- a) Governo catalisador – Navegar ao invés de remar: As instituições públicas precisam de flexibilidade para reagir às condições complexas, que mudam rapidamente. Os funcionários devem poder ser transferidos de cargos quando mudarem as necessidades do público. Neste sentido, governos inovadores começaram a empregar sistemas que separam as decisões políticas (navegar) da prestação de serviços (remar), o que possibilita chegar a um equilíbrio sobre recursos e necessidades ao invés de se concentrar em um único objetivo;
- b) Governo que pertença à comunidade – Responsabilizar ao invés de servir: a transferência de responsabilidades às comunidades muda as expectativas das pessoas e lhes passa confiança. A transferência da propriedade das iniciativas públicas às comunidades confere poder aos cidadãos para que criem suas próprias soluções. Esta situação é defendida como favorável, por fatos como os moradores dos bairros conhecerem melhor onde moram do que os funcionários públicos e as comunidades serem mais flexíveis e criativas do que as grandes burocracias;
- c) Governo competitivo – Injetar competição na entrega dos serviços: Os administradores públicos devem fomentar a competição entre os provedores de recursos e serviços públicos, pois isto aumenta a eficiência, recompensa a inovação, força os monopólios a responderem às necessidades dos consumidores (cidadãos são

vistos como consumidores dos serviços públicos) e aumenta o prestígio dos servidores públicos;

- d) Governo movido por missões – Transformar organizações movidas por normas: As organizações que são orientadas por missões são mais racionais, mais efetivas (produzem melhores resultados), mais inovadoras e possuem o moral mais elevado do que as organizações orientadas por normas;
- e) Governo orientado para resultados – Financiar resultados, não recursos: O governo deve traçar objetivos e se dedicar a atingir os resultados esperados ao invés de se concentrar apenas no controle dos recursos gastos para executar as tarefas. Organizações que mensuram seus resultados possuem a vantagem de poder julgar as informações e avaliar se os resultados indicam o sucesso ou insucesso. Tal procedimento permite o reconhecimento de méritos, o aprendizado com o sucesso e a correção de falhas que levaram ao fracasso;
- f) Governo voltado para os consumidores – Atender as necessidades dos consumidores e não da burocracia: Algo que irrita muito as pessoas é o trato com arrogância provocado pela burocracia. Por isso, o governo deve se aproximar do consumidor, colocando os recursos em suas mãos para permitir que os controlem e escolham as suas rotas e os seus destinos. As vantagens apontadas acerca de sistemas voltados aos clientes é que forçam os prestadores de serviços a se responsabilizar pelos clientes, evitam a politização da escolha do prestador de serviços, estimulam maior inovação, dão oportunidades de escolha entre diferentes tipos de serviços, desperdiçam menos, já que equilibram a oferta e a procura, dão aos consumidores o poder de decisão e criam maiores oportunidades de igualdade;
- g) Governo empreendedor – Gerar receitas ao invés de gastar: De forma similar ao mercado, o governo deve buscar o lucro para servir o público. Para isso, pode levantar recursos mediante a cobrança de taxas e tarifas pelos serviços públicos prestados e investir para garantir recursos futuros;
- h) Governo preventivo – Prevenir ao invés de remediar: Deve ser função do governo prever determinadas ações que possam lhe trazer prejuízos futuros. Prevenir o problema na origem é melhor do que injetar recursos públicos em programas para resolver problemas;
- i) Governo descentralizado – Da hierarquia à participação e ao trabalho em equipe: Hoje, a informação é quase ilimitada e as tecnologias de informação são mais desenvolvidas do que em anos anteriores, o que permite a descentralização das

atividades das instituições. As vantagens indicadas pela instauração de instituições descentralizadas sobre as centralizadas é que elas são mais flexíveis, podem responder com muito mais rapidez às mudanças de circunstâncias, são mais eficientes, são mais inovadoras, têm moral elevada e são comprometidas e produtivas;

- j) Governo voltado ao mercado – Induzir mudanças por meio do mercado: Os governos devem intervir no mercado para atingir seus objetivos. Deve-se moldar o ambiente para que o mercado opere de forma mais eficaz, contribuindo para a qualidade de vida e oportunidade econômica. Existem diversas maneiras de fazer isso, como exemplos: criar as regras do mercado, criar ou aumentar a demanda, mudar a política de investimentos públicos, entre outras.

### 2.1.3 Novo Serviço Público

Para o modelo do [NSP](#), equidade e participação social são fundamentos teóricos que integram este modelo e que o diferenciam dos anteriores. Frederickson (2010) discute a origem e o desenvolvimento da perspectiva da equidade social e apresenta evidências da relevância dessa perspectiva no campo da administração pública. Para o autor, equidade social é um aspecto central da administração pública moderna, que merece atenção no desenvolvimento e implantação das políticas públicas. Além disso, o autor ainda destaca a equidade social como um terceiro pilar da administração pública, junto com eficiência e economia, que é necessário para tornar o campo da administração pública sensível às necessidades dos cidadãos.

Tratando da elaboração da base epistemológica do [NSP](#), Denhardt e Denhardt (2000) preocupados com a relação dos cidadãos com a administração pública, perceberam o desenvolvimento de teorias e práticas referentes ao envolvimento dos cidadãos e à postura dos servidores públicos na administração pública e com isso publicaram em 2000 o artigo “The New Public Service: Serving rather than steering” que em 2003 virou livro, propondo um novo modelo com fundamentos teóricos diferentes aos modelos anteriores. Este novo modelo têm o mesmo nome do livro, New Public Service, ou no português, Novo Serviço Público.

O modelo do [NSP](#), assim como os outros dois, consiste de diversos elementos e da contribuição de diversos estudiosos e práticos que muitas vezes se mostraram em desacordo uns com os outros. Mesmo assim, possui ideias gerais que caracterizam a abordagem como um modelo normativo que se diferencia dos outros dois.

Conforme proposto por Denhardt e Denhardt (2007), o modelo é composto por quatro principais fontes teóricas: teorias de cidadania democrática, modelos de comunidade e da sociedade civil, humanismo organizacional e a nova administração pública e administração pública pós-moderna. Estas quatro fontes teóricas são as bases para entender o envolvimento dos cidadãos e dos servidores públicos na administração pública, destacando que este envolvimento não é pautado em um comportamento totalmente racional.

Tratando da primeira fonte teórica, Sandel (1996) argumenta que a cidadania democrática tem ligação com a capacidade do indivíduo em influenciar o sistema político, o que implica em uma participação ativa na vida política. Nesta visão, os cidadãos se preocupam com o todo e possuem um vínculo moral com a comunidade, adotando uma perspectiva mais ampla e de longo prazo que requer conhecimento dos problemas públicos, senso de pertencimento, interesse pelo todo e laços morais com a comunidade, cujo destino está em jogo. Denhardt e Denhardt (2007) complementam que o espírito público precisa ser incentivado e mantido, o qual pode ser feito por uma atenção constante aos princípios de justiça, participação pública e deliberação.

Para Denhardt e Denhardt (2007), esta visão de cidadania não sugere a eliminação do interesse próprio do indivíduo pela noção de espírito público. Mas sim um equilíbrio. A ideia de deliberação, por exemplo, sugere um intercâmbio inicial entre ideias que são de interesse próprio com ideias que podem ser direcionadas de forma diferente, que vão contra o interesse próprio restrito. Os autores informam que sob esta forma de atuação, os cidadãos fazem o que se supõem que deveriam fazer em uma democracia: executar o governo.

Um caso que pode ilustrar o balanço entre o interesse individual e coletivo é o dos observatórios sociais. Nestas instituições os participantes podem transformar indignações individuais em ações que visem o bem coletivo. Por exemplo, um membro do observatório pode indignar-se pela obra da escola de seus filhos não atender aos prazos previstos e levar a indignação ao observatório. Lá, é discutido com os demais membros acerca do que fazer a respeito e isso pode ser transformado em ações que eventualmente evitem o desperdício do dinheiro público e façam com que a construção da obra seja realizada no tempo previsto. Alcançando assim resultados que atingem desde outros pais e alunos da escola até todos os cidadãos (ao evitar o desperdício de recursos públicos, toda a sociedade é envolvida).

A segunda fonte teórica do [NSP](#) está na discussão sobre comunidade e sociedade civil. Sobre a construção do conhecimento acerca do que se entende por “comunidade” na concepção do [NSP](#), Gardner (1990) afirma que existem diversos tipos de comunidades e que as mais usuais são aquelas com ligações territoriais como bairros e cidades. Além disso, o autor defende que

a comunidade envolve cuidado, confiança e trabalho em conjunto entre os indivíduos, assim como sistemas de comunicação e processos para resolução de conflitos.

Para Denhardt e Denhardt (2007), uma gama variada de grupos, associações ou unidades governamentais, como famílias, grupos de trabalho, igrejas, associações cívicas, grupos de bairro, clubes, organizações voluntárias e grupos sociais, ajudam a estabelecer conexões entre o indivíduo e a sociedade. Coletivamente, constituem uma "sociedade civil" que as pessoas utilizam para exercitar os seus interesses pessoais no contexto das preocupações da comunidade. A sociedade civil é uma construção social em que os cidadãos podem se envolver em um tipo de diálogo pessoal e de deliberação, que é a essência não só da construção de uma comunidade, mas da própria democracia.

Ainda no conceito dos autores, apesar da quantidade significativa de comentários acerca da baixa participação dos cidadãos e da sociedade civil na política e no governo, os cidadãos querem se envolver e ajudar a trazer mudanças positivas para seus países. Para que isto aconteça, é importante que o governo tome atitudes para encorajar a construção da comunidade e da sociedade civil.

Dagnino (2002), em estudo de espaços públicos de participação da sociedade civil no Brasil, apresenta importantes contribuições sobre estes espaços: a primeira que as relações que se estabelecem entre sociedade e Estado são sempre tensas, permeadas pelo conflito. A segunda que o maior empecilho sobre a partilha de poder entre o Estado e sociedade civil é a exigência de qualificação (técnica e política). A terceira que quanto maior a representatividade, maiores as chances de uma partilha efetiva do poder na negociação com o Estado. A quarta que os formatos institucionais são importantes para o sucesso destes espaços. E a quinta que estes espaços têm reconhecido impacto positivo na construção de uma cultura mais democrática.

A terceira fonte teórica do [NSP](#) leva em consideração a relação entre o humanismo organizacional e a administração pública. Com o objetivo de compreender algumas das causas fundamentais da conduta humana em organizações, tais como complexos industriais, bancos, companhias de seguros, sindicatos operários e repartições governamentais, Argyris (1968) procura entender o comportamento humano nas organizações explorando o impacto das práticas de gestão tradicionais no desenvolvimento psicológico dos indivíduos. Além de apontar que as pessoas estão longe de ser racionais por questões de sentimentos e emoções (opondo-se ao modelo racional de Symon), Argyris (1968) defende que o modelo racional aplicado às organizações não suporta o crescimento, desenvolvimento e auto realização do indivíduo, mas sim a racionalidade (eficiência) da organização.

Outro importante trabalho para os fundamentos do [NSP](#) é o de Golembiewski (1965) que trata do desenvolvimento organizacional e preocupa-se em como as organizações podem se adaptar para que as pessoas possam viver melhor, propondo que há uma forte ligação entre os valores organizacionais e o uso do conhecimento científico social e comportamental. O autor critica as teorias tradicionais de organização que possuem ênfase no controle hierárquico, argumentando que tais abordagens refletem uma insensibilidade à postura moral do indivíduo. A proposta é instigar os gestores a criarem um clima aberto de resolução de problemas na organização de modo que os membros pudessem enfrentar os problemas em vez de fugir deles.

De acordo com Denhardt e Denhardt (2007), outras contribuições importantes para a construção de organizações mais humanistas no setor público foram feitas por um grupo de estudiosos conhecidos coletivamente como a Nova Administração Pública. A primeira delas é que vários dos estudiosos durante esse período enfatizaram a necessidade de explorar alternativas para o modelo tradicional hierárquico de organização burocrática, propondo modelos construídos em torno de abertura, confiança e comunicações honestas. A segunda contribuição é no sentido de que os servidores devem desempenhar um papel mais ativo no desenvolvimento das políticas públicas, em parte porque a complexidade dos problemas contemporâneos exige a experiência de administradores profissionais treinados e de seus especialistas técnicos e em parte simplesmente porque "alguém tem que assumir os desafios". Uma terceira contribuição é referente ao reconhecimento mais explícito do papel dos valores na administração pública, como o caso da equidade social como um conceito orientador na tomada de decisões administrativas e políticas, no sentido de que fornecer soluções equitativas para os problemas públicos envolve não apenas oferecer os mesmos serviços a todos, mas na verdade envolve oferecer maiores níveis de serviço para os mais necessitados.

A quarta fonte teórica do [NSP](#) compreende o pós-modernismo. No final dos anos sessenta e início dos anos setenta, os estudiosos da administração pública começaram a explorar mais criticamente o positivismo, considerando que ele estava limitando o alcance do pensar no campo. As críticas à visão positivista eram no sentido de que o comportamento humano visto apenas como fatos, revela muito menos do que compreender as ações humanas. Por exemplo, ao ver um homem correndo pela floresta (fato), sabe-se mais sobre o que estava acontecendo, se souber que ele era um criminoso fugindo do xerife (compreensão da ação humana). Outro fator que acentua a crítica, é que o comportamento humano muda ao longo do tempo e de cultura para cultura, o que impossibilita a formulação de declarações legítimas e duradouras como buscam as ciências naturais. Por fim, a medição do comportamento humano pode afetar o comportamento, como em experiências em que os trabalhadores reagiram mais pelo fato de que

eles estavam sendo observados do que para as mudanças que os pesquisadores fizeram em seu ambiente de trabalho (Denhardt & Denhardt, 2007).

Continuando com o raciocínio dos autores, já que o positivismo foi colocado como insuficiente para investigar apropriadamente as relações humanas, a alternativa dos estudiosos foi buscar abordagens interpretativas para aquisição de conhecimento. Com estas abordagens, esperava-se construir alternativas mais sensíveis aos valores e não apenas fatos. Os teóricos pós-modernos da administração pública têm um compromisso fundamental com a ideia de "discurso", que coloca administradores e cidadãos totalmente envolvidos uns com os outros, não apenas como indivíduos egoístas e racionais reunidos para falar, mas como participantes de uma relação em que se envolvem como seres humanos. Um dos maiores problemas enfrentado no pós-modernismo tem origem na complexidade e diversidade dos fenômenos, as explicações científicas parecem valer apenas para o passado, principalmente devido às constatações serem produtos de determinados lugares e momentos que só fazem sentido sob estas mesmas condições.

Estas quatro fontes teóricas discutidas acima correspondem às raízes do [NSP](#). A partir destas raízes Denhardt e Denhardt (2007) destacam sete ideias que são tratadas como consensuais dentro do modelo do [NSP](#):

- a) Servir cidadãos, não consumidores: Já neste primeiro conceito do [NSP](#) é possível perceber uma diferença imediata com o modelo da [NGP](#), o qual considerava os cidadãos como consumidores. O serviço público deve ser encarado como uma extensão da cidadania e os servidores públicos devem construir relações de confiança com os cidadãos ao invés de tratá-los como consumidores. Os interesses dos cidadãos não são mais vistos como apenas individuais, mas sim a junção do interesse individual com o coletivo. Dado este interesse coletivo, o governo tem que corresponder às necessidades dos cidadãos e trabalhar junto para a construção de uma sociedade civil;
- b) Buscar o interesse público: Os administradores públicos devem contribuir para a construção coletiva do interesse público. É mais importante criar responsabilidades e interesses coletivos do que achar individualmente soluções rápidas. Ao se considerar que a construção do interesse público exige uma parceria entre cidadãos e governo, percebe-se outra diferença importante com o modelo da Nova Gestão Pública, que procura atender consumidores;

- c) Dar mais valor à cidadania do que ao empreendedorismo: É melhor para o avanço do interesse público que servidores públicos e cidadãos estejam comprometidos em contribuir para a sociedade do que gestores empreendedores agindo como se o dinheiro fosse deles. O propósito dos administradores públicos deve ser servir os cidadãos e não dirigir os consumidores;
- d) Pensar estrategicamente, agir democraticamente: Políticas e programas que busquem atender as necessidades públicas podem ser alcançadas de forma mais efetiva e responsável através de esforços coletivos e processos colaborativos. O que se entende por participação dos cidadãos neste modelo é algo bem mais amplo do que nos modelos anteriores. A participação dos cidadãos envolve a possibilidade de participar de todos os aspectos e etapas do processo de formulação e implementação de políticas públicas;
- e) Reconhecer que a accountability não é simples: sob a ótica do Novo Serviço Público a accountability é complexa, os servidores públicos devem dar atenção a uma variada gama de atores, valores, normas e instituições: mercado, constituição, estatutos, valores comunitários, normas políticas, padrões profissionais e interesses dos cidadãos. Tudo isso envolve uma complexa relação, à qual os administradores públicos têm a difícil tarefa de priorizar;
- f) Servir ao invés de dirigir: cada vez mais cresce a importância de os servidores públicos usarem uma liderança compartilhada e baseada em valores para ajudar os cidadãos a se articularem e alcançar seus interesses compartilhados ao invés de tentar controlar ou dirigir a sociedade em novas direções;
- g) Valorizar as pessoas, não apenas a produtividade: Os servidores públicos devem respeitar e confiar nos cidadãos para juntos decidirem acerca do destino dos recursos públicos. No longo prazo, as organizações públicas têm mais chances de sucesso se procederem com liderança compartilhada, colaboração e respeito.

Depois de apresentada a base teórica do modelo do [NSP](#), resta ainda discutir sobre a relação do modelo com o contexto brasileiro e apresentar algumas críticas relatadas na literatura. Quanto ao contexto brasileiro, Paula (2005) argumenta que inspirada por uma herança de mobilizações sociais, emerge no Brasil, em 1980, a vertente societal de reforma e gestão do Estado. No cerne desta vertente está a participação social, que atinge o ápice quando as forças políticas oferecem propostas para reformular as relações entre Estado e sociedade. As demandas destas mudanças surgiram de movimentos populares, sociais, sindicais, pastorais, de

partidos políticos de esquerda e centro-esquerda e de organizações não governamentais. Durante os anos 90, há a manifestação de experiências participativas como os conselhos gestores de políticas públicas, os fóruns temáticos que discutem questões relativas ao interesse público e o orçamento participativo. Contudo, de forma fragmentada, necessitando de uma amarração a um projeto político mais abrangente, que ascendesse ao poder.

Ainda de acordo com a autora, com a vitória do presidente Lula em 2002 houve uma aliança nacional-popular que fez eco às demandas da vertente societal, e que, pelo menos até a data da publicação da sua obra, em 2005, não havia ainda atendido às expectativas de uma nova forma de gestão.

Na atualidade, alguns instrumentos normativos mostram evidências da preocupação em alterar as instâncias de participação da sociedade nos órgãos de governo. Entre estes instrumentos está o Decreto n. 8.243 (2014) que possui o “objetivo de fortalecer e articular os mecanismos e as instâncias democráticas de diálogo e a atuação conjunta entre a administração pública federal e a sociedade civil” e a Lei n. 13.019 (2014) que tem como fundamento jurídico “a gestão pública democrática, a participação social, o fortalecimento da sociedade civil, a transparência da aplicação dos recursos públicos, os princípios da legalidade, da legitimidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da economicidade, da eficiência e da eficácia”.

Do ponto de vista prático, decorrente de todas as transformações ocorridas ao longo das décadas anteriores e que buscam atender aos anseios de uma sociedade participativa na gestão pública, foram criadas organizações com esta finalidade. Um exemplo que ilustra adequadamente este fato é a criação dos observatórios sociais. O apoio, incentivo e respeito por parte do governo a estas organizações é parte fundamental da evidência do modelo.

Em se tratando das críticas ao modelo, Salm e Menegasso (2009) dizem que é possível fazer ao menos quatro apontamentos. O primeiro é que necessita de práticas administrativas mais consistentes do que as que foram apresentadas nos outros modelos. O segundo é que não há uma estratégia para tornar eficiente o uso da organização burocrática e do mercado para a produção do bem público. O terceiro ponto é que o [NSP](#) se conforma apenas com o espaço público, enquanto os outros utilizam diversas estratégias pertencentes à esfera privada. A quarta crítica feita pelos autores é que a proposta do modelo se propõe a incorporar a administração pública dos outros dois modelos como estratégias alocativas e de produção do bem público, entretanto, sem considerar as diferenças nas bases epistemológicas dos modelos.

## 2.2 ACCOUNTABILITY

A democracia é um aspecto importante nesta pesquisa e que estimula o processo da accountability. Sob o enfoque democrático, há a possibilidade e o incentivo ao desenvolvimento de instituições voltadas ao controle social e, por isso, este enfoque na relação entre accountability e democracia. De acordo com Bobbio (2007), democracia se refere à forma de governo na qual o poder político é exercido pelo povo e que foi, desde a idade clássica até hoje, empregado para designar um dos diversos modos com que pode ser exercido o poder político. Bobbio ainda afirma que a sociedade civil ocupa o espaço em que surgem as demandas que se dirigem ao sistema político e este, por sua vez, tem o dever de responder. A accountability se insere neste contexto englobando a responsabilidade citada por Bobbio.

Quando Schmitter e Karl (1991) destacaram que a necessidade dos governantes serem accountables é um elemento central da democracia política moderna, o conceito de accountability ainda não era tão popular. Por outro lado, quando se realizam atualmente pesquisas pelo termo “accountability” nos buscadores acadêmicos, há uma grande quantidade de resultados. Grande parte do motivo da popularidade do termo é em razão de os pesquisadores terem reconhecido o que alertaram Schmitter e Karl em 1991, que a accountability é elemento central da democracia.

No entanto, é importante salientar que a democracia não é condição essencial para a existência da accountability. Grant e Keohane (2005) argumentam que existem tanto os tipos e os mecanismos de accountability democráticos quanto os não democráticos.

Que a accountability está fortemente relacionada à democracia já foi mencionado. Cabe agora a análise sobre a sua origem e utilização. Neste sentido, o termo accountability tem origens anglo-americanas, não possui um significado bem definido e nem se tem tradução exata nas línguas europeias (Harlow, 2014).

No contexto brasileiro, a discussão acerca deste tema iniciou-se com o estudo de Campos (1990). A autora ouviu a palavra pela primeira vez em 1975 e anos mais tarde (1987) escreveu o artigo “Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?”, cujo próprio título evidencia claramente a falta da tradução para a língua portuguesa. Entre as conclusões do trabalho, a que mais chama atenção é que a alteração do funcionamento da administração pública demandaria a ampliação de controles burocráticos tanto em direção da redefinição conceitual de controle e avaliação, quanto na direção de expandir o número de controladores e sua representatividade.

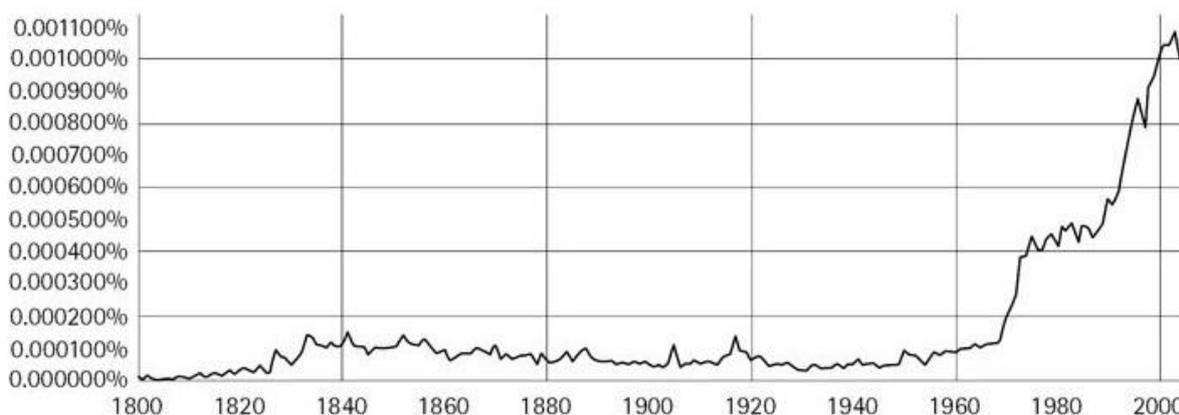
Ao longo dos anos o contexto brasileiro se alterou significativamente, impulsionado em grande parte pelas diretrizes da Constituição Federal do Brasil (1988) e pela reforma gerencial da administração pública do Estado de 1995. Esta mudança de contexto levou os autores Pinho e Sacramento (2009) a escreverem o trabalho intitulado “Accountability: já podemos traduzi-la para o português?”, que é uma continuação do trabalho de Campos (1990). Os autores evidenciaram a ausência de uma única definição para o termo e, além disso, verificaram que apesar de estar mais próximo da tradução do termo, ainda está muito longe de se construir uma cultura de accountability.

Devido à dificuldade conceitual, alguns trabalhos procuraram investigar como este termo está sendo utilizado na literatura. Um destes trabalhos foi desenvolvido por Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013), que investigaram o emprego do termo na literatura brasileira. O recorte utilizado pelas autoras resultou na análise de 53 artigos e possibilitou a identificação dos elementos que são mais frequentemente relacionados com o conceito de accountability, sendo eles: “responsabilização”, “prestação de contas”, “transparência”, “sanções” e “controle político”. Além destes elementos e outros em menor frequência, obteve-se que muitos dos trabalhos não traduziram e nem definiram o termo. Outro importante resultado apresentado foi quanto à frequência de artigos por data de publicação, indicando que a quantidade de publicações era baixa nos primeiros anos (entre 1991 e 2005), que houve um crescimento significativo entre 2006 e 2008 e que houveram oscilações nos demais anos de investigação (entre 2009 e 2011).

Alinhado com estes resultados, Dubnick (2014) apresenta a crescente frequência com que o termo foi empregado a partir de uma amostra de um milhão de livros digitalizados, em inglês, e publicados nos Estados Unidos e na Inglaterra entre os anos de 1800 e 2005. Este estudo mostra que já havia o emprego do termo em 1800, porém em proporção muito pequena, e com grande aumento do uso a partir de meados dos anos 1970. Maiores detalhes podem ser vistos na Figura 2.

Tratando da definição de accountability, Abrucio e Loureiro (2004) definem como “[...] mecanismos institucionais pelos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados” (p. 1). Enquanto Miguel (2005) coloca em destaque a capacidade de impor sanções aos governantes que possuem desempenho insatisfatório.

Figura 2 – Uso do termo accountability em textos de língua inglesa entre 1800 e 2005



Fonte: Dubnick (2014).

Entretanto, a accountability vai além de uma simples tradução de um termo, é um processo. Pinho e Sacramento (2009) relatam que este processo envolve a assunção da responsabilidade delegada por uma pessoa à outra, ficando esta incumbida de prestar contas. Os autores representam este processo através de um esquema: “‘A’ delega responsabilidade para ‘B’ → ‘B’, ao assumir a responsabilidade, deve prestar contas de seus atos para ‘A’ → ‘A’ analisa os atos de ‘B’ → feita tal análise, ‘A’ premia ou castiga ‘B’” (p. 1350).

Com base em Schedler (1999), a accountability compreende três questões: informação, justificção e punição. As duas primeiras, informação e justificção, correspondem ao que o autor denomina de answerability. Já a terceira, punição, tem relação com a capacidade de premiar ou castigar aqueles que não agirem satisfatoriamente frente aos seus deveres e é denominada enforcement.

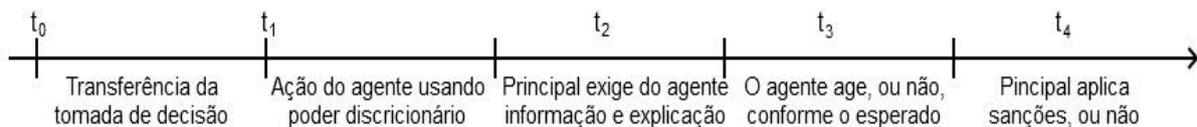
Para caracterizar a trajetória da answerability adotada no plano federal brasileiro, entre 1985 e 2014, Sacramento e Pinho (2016) realizam um estudo exploratório através de análise categorial de frases e parágrafos de instrumentos legais (Constituição Federal, Leis Complementares, Decretos, etc.) e versões digitais de anais contidos em sítios eletrônicos governamentais. Os autores concluíram que o disposto na Constituição Federal de 1988 não foi suficientemente compreendida em relação à answerability por aqueles que desempenham um papel político no Brasil, sendo necessário que diversos novos dispositivos normativos fossem introduzidos, muitas vezes com conteúdo repetitivo. Concluíram também que são as questões de natureza financeira e orçamentária que estão mais fortemente relacionadas ao surgimento e aprimoramento da answerability durante o período de análise, mesmo que já se observe uma recente influência de matérias mais profundas da democracia, tal como a implementação da Lei de Acesso à Informação.

De acordo com Lindberg (2013), os elementos que devem ser incluídos como características de qualquer tipo de accountability são os seguintes:

- 1) Um agente ou instituição (A) que deve prestar contas (A, de agente).
- 2) Uma área, responsabilidade ou domínio (D) sujeitos à accountability (D, de domínio).
- 3) Um agente ou instituição (P) a quem A deve prestar contas (P, de principal).
- 4) O direito de P exigir de A informações e explicações/justificativas das decisões relacionadas à D.
- 5) O direito de P sancionar A se A falhar em informar e/ou explicar/justificar decisões relacionadas à D.

O autor ainda enfatiza que nenhuma das condições descritas têm que ser formalmente codificada ou que os agentes e instituições envolvidos sejam instituições formais. Como é possível perceber, foram descritos cinco passos para dar sentido à accountability e existem relações entre agentes e principais em um dado domínio. Estes fatos indicam que a accountability envolve um processo e isso é em grande parte o que dificulta a tradução do termo. Lindberg (2013) apresenta também uma linha do tempo, que facilita a visualização das etapas presentes na accountability e que estão na Figura 3.

Figura 3 – Linha do tempo da accountability



Fonte: Lindberg (2013).

Para uma maior compreensão da accountability, alguns autores apresentam diferentes segregações, o que causa uma confusão conceitual derivada de diversas dimensões e subtipos de accountability presentes na literatura, que muitas vezes se desencontram. Tratando desta confusão, Lindberg (2013) analisou centenas de trabalhos, encontrando mais de cem usos e subtipos de accountability e criou um esquema de organização com três dimensões (fonte de controle, força do controle e direção da relação) que é capaz de captar estes diversos subtipos de accountability.

A primeira dimensão corresponde à fonte de controle que faz distinção entre a origem do relacionamento da accountability (principal) ser interna ou externa a quem será accountable.

A segunda dimensão de accountability tem relação com o nível de controle que o principal exerce sobre o agente, a divisão proposta pelo autor é em alto ou baixo poder. A terceira dimensão consiste na direção espacial das relações de accountability, que é definida como horizontal se ocorre entre agentes e principais de mesmo nível hierárquico e vertical para indivíduo de níveis hierárquicos diferentes.

A accountability vertical pode ser ainda para baixo ou para cima. Na forma de accountability vertical para cima a responsividade é o ponto chave, os principais é que devem monitorar o comportamento dos agentes e mantê-los responsáveis pelo fracasso ou sucesso na prestação de informações e justificações. Na forma de accountability para baixo o principal não está diretamente envolvido na relação de accountability. Um agente ( $A_1$ ) coloca outro agente ( $A_2$ ), ou mesmo um principal ( $P_2$ ), para ser accountable em seu lugar em relação ao principal  $P_1$ . Estas três dimensões combinadas dão origem a 12 subtipos diferentes de accountability, conforme pode ser visto no Quadro 1.

De acordo com a classificação, a accountability no contexto desta pesquisa é do tipo social, que possui baixa força de controle. Mas esta classificação não é tão simples assim, mesmo que a apresentação de diferentes dimensões e subtipos ajudem a entender a accountability social, é preciso levar em conta também que a forma como a administração pública se organiza influencia na maneira em que a accountability é entendida.

Rocha (2011) elaborou um trabalho que discutiu as diferentes abordagens da accountability frente aos modelos teóricos da [APT](#), [NGP](#) e [NSP](#), considerando a possibilidade dos burocratas e dos agentes eleitos serem accountables aos próprios órgãos e pessoas do governo (o que chamaram de accountability institucional) e aos órgãos e pessoas de fora do governo (o que chamaram de accountability social), que é basicamente a segregação conforme as dimensões da fonte de controle (interna ou externa) descrita anteriormente por Lindberg (2013).

O [NSP](#) apresenta a necessidade de conformidade às leis e às normas procedimentais e também ao controle dos resultados. Entretanto, não deixa claro como e para quem os servidores serão accountables, o que causa déficit de accountability social na implementação das políticas públicas e déficits de accountability institucional e social sobre os resultados (Rocha, 2011).

Quadro 1 – Subtipos de accountability conforme as dimensões de controle

Fonte	Força	Direção	Subtipo	Exemplo
Interna	Forte	Para cima	De negócios	Acionistas que delegam responsabilidades aos executivos.
		Para baixo	Burocrática	Executivos que exigem informações de seus superiores sobre as funções de empregados sob a custódia dos executivos.
		Horizontal	De auditoria	Auditor interno que requisita informações de executivos.
	Fraca	Para cima	Funcionário-patrão	Funcionário que solicita informações ao patrão sobre suas condições de trabalho.
		Para baixo	Patrão-funcionário	Patrão que solicita informações ao funcionário, que fica com a responsabilidade de responder.
		Horizontal	Par profissional	Acadêmicos que avaliam e revisam os trabalhos e os resultados de outros acadêmicos.
Externa	Forte	Para cima	Representativa	Cidadãos em sistemas políticos democráticos com os representantes eleitos.
		Para baixo	Fiscal	Membro do poder legislativo que deve manter ministérios, departamentos e agências accountables.
		Horizontal	Legal	Instituições judiciais realizando julgamentos sobre instituições do poder executivo.
	Fraca	Para cima	Social/Societal	Sociedade civil que toma medidas para forçar políticos a fornecerem informações e justificarem suas ações.
		Para baixo	Política	Políticos que devem supervisionar os burocratas para que sejam responsivos.
		Horizontal	Reputacional	Envolvimento entre agentes e principais de forma indireta em que a reputação do agente pode ser afetada se agir contrariamente às normas e procedimentos estabelecidos.

Fonte: adaptado de Lindberg (2013).

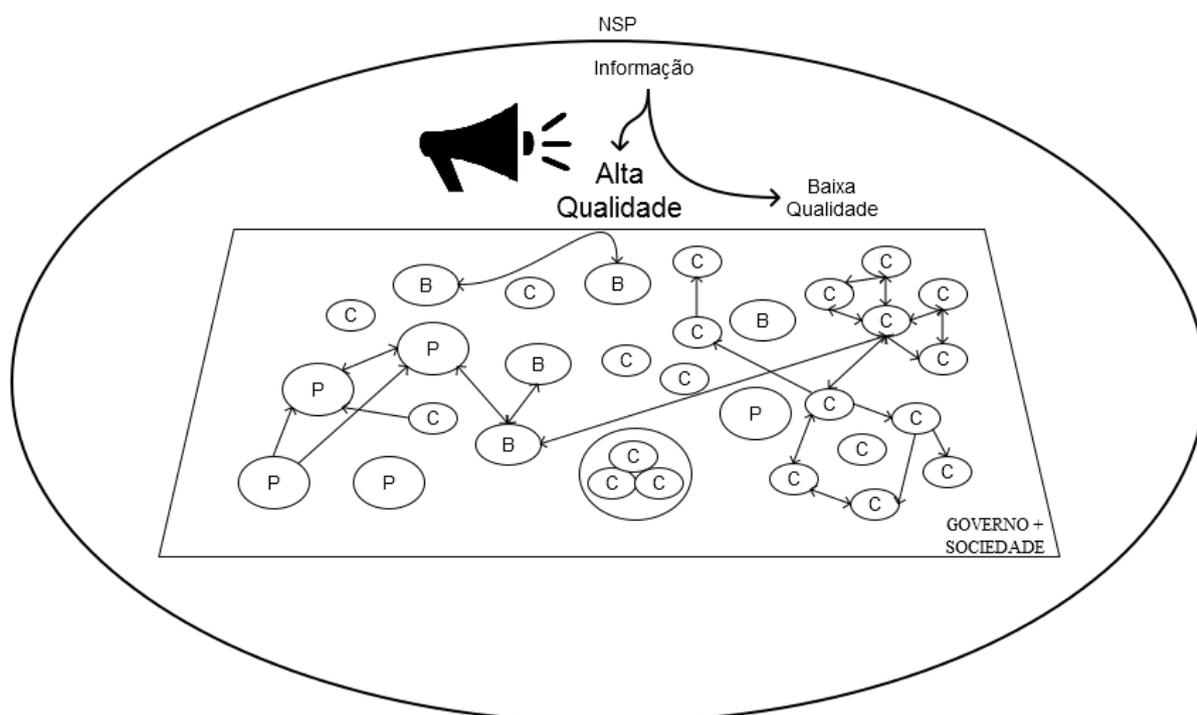
Os ideais de cidadania e de interesse público são centrais no modelo, o que causa uma accountability multifacetada que deve reconhecer que os papéis dos agentes públicos são complexos, assim como as relações entre sociedade e governo. A complexidade dos papéis dos agentes públicos envolve uma cuidadosa análise e conhecimento da sociedade para dar suporte ao julgamento de como devem ser realizadas as prestações de contas e para quem primordialmente devem ser, já que existe uma grande disputa de diferentes atores da sociedade.

Concentrando-se na Contabilidade pública, as informações devem atender aos critérios de divulgação das [IPSAS](#). Como aponta Rocha (2011), o modelo do [NSP](#) tem como característica a conformidade com padrões, que no contexto deste trabalho são os padrões contábeis. E como este padrão define os cidadãos entre os principais usuários das informações,

há a necessidade de conhecê-los para que as informações possam ser dispostas de forma a atender suas necessidades de usos. Além disso, as informações devem ter qualidade para uso do próprio governo, para que se possa realizar um adequado controle dos resultados.

Dunn e Legge Jr (2001) afirmam que o objetivo final dos mecanismos de accountability é garantir a capacidade de resposta do governo às preferências e necessidades dos cidadãos. A construção do interesse público exige uma parceria entre cidadãos e governo, o que aproxima muito os planos do governo e da sociedade e que dá origem à coprodução do bem público. Uma quantidade expressiva de trabalhos abordam a coprodução do bem público, o que denota a importância do tema (Bier et al., 2010; Brudney & England, 1983; Cooper & Kathi, 2005; Doin, Dahmer, Schommer, & Spaniol, 2012; Kiser & Percy, 1980; Marschall, 2004; Netto, Salm, & Burigo, 2014; Salm & Menegasso, 2009; Schommer, Rocha, Spaniol, Dahmer, & Sousa, 2015). Na Figura 4 encontra-se um esquema representativo da accountability no modelo do [NSP](#).

Figura 4 – Esquema da accountability no modelo do [NSP](#)



Fonte: elaboração própria.

Pela análise da Figura 4, a representação geométrica oval retrata a administração pública, que no caso em questão é o [NSP](#). É possível verificar que as relações são complexas. Não há uma divisão nítida entre burocratas (B) e políticos (P), como é concebido no modelo da [APT](#). Como há uma integração muito forte entre governo e sociedade no planejamento e

implementação de políticas públicas e em diversas áreas da atuação governamental, ambos estão representados em um mesmo plano, que em outros modelos poderia ser considerado em planos distintos.

A complexidade da accountability multifacetada está representada na Figura 4, que denota diversas relações entre os diversos atores, que interagem entre si e formam redes e organizações, inclusive de controle social. A responsabilização de cada agente também é complexa, tanto em saber para quem se dirige a obrigação de ser accountable, tanto para saber como ser accountable. A representação de um grande megafone, na parte superior da figura, incorpora as características da complexidade de responsabilização em que há dificuldade em saber para quem ser accountable e como ser accountable. Espera-se alta qualidade da informação (representada em letras em fonte maior), devido a importância que o modelo atribui à participação dos cidadãos (C).

### 2.3 QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Esta seção começa com a discussão sobre o conceito de informação contábil. Segundo Oliveira et al. (2013), é papel da Contabilidade gerar informações que permitam explicar fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar, entre outras funções. Os autores ainda destacam que nesse contexto está inserido a accountability, que deve ocorrer de forma transparente, tempestiva e inteligível.

Na análise da estrutura conceitual do IFAC (2016), é exposto que os governos costumam produzir dois conjuntos de informações financeiras ex-post. O primeiro conjunto engloba as Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) que permite a análise macroeconômica. O segundo conjunto compreende os Demonstrativos Financeiros de Propósito Geral (DFPG) que podem ser entendidos também como sendo as Demonstrações Contábeis.

As informações que são destinadas à sociedade são justamente estas ex-post, uma vez que, segundo o próprio IFAC (2016), os relatórios são construídos para atender as necessidades dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos que não possuem a vantagem de exigir que a entidade do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades específicas. Sendo assim, estes usuários não costumam ter acesso aos dados financeiros antes do processamento e divulgação e nem o poder de influenciar como serão produzidos e divulgados.

As [IPSAS](#) possuem o foco sobre os demonstrativos contábeis e não definem de maneira explícita o conceito de informação contábil. Assim, informações sobre a situação patrimonial,

performance financeira e fluxos de caixas estão inseridas no escopo das normas. O que esta norma destaca são os objetivos da divulgação de tais informações (que sejam úteis aos usuários para propósitos de accountability e tomada de decisão) e que os demonstrativos contábeis apresentam informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos e outros.

Informação financeira se refere àquela que é quantificada e expressa em unidades monetárias, sendo divulgadas e tornadas públicas através das demonstrações financeiras, devendo ainda estar em conformidade com um conjunto de normas contábeis de aceitação generalizada (Martins, 2009). Já as informações não financeiras compreendem às informações que podem aprimorar, complementar ou suplementar os demonstrativos contábeis (IFAC, 2016).

É evidente que são necessárias informações adicionais aos demonstrativos contábeis. Mostrar apenas que o saldo da conta edificações é “x” não é suficiente para que os usuários compreendam a informação. Descrições adicionais, por exemplo, sobre as formas de aquisição ou construção destes bens, são necessárias para uma avaliação destes itens.

Para exemplificar a amplitude da informação contábil no contexto deste trabalho, considere o caso de um processo licitatório para a realização de uma obra de melhoria em uma escola: as informações financeiras correspondem desde os valores orçados com materiais e serviços e a disponibilidade de recursos orçamentários para tal obra, até os valores realizados. As informações não financeiras são adicionais, complementam, aprimoram e até mesmo definem a qualidade das informações financeiras, envolvendo detalhes de como ocorreram a compra dos produtos e a aquisição dos serviços, a descrição da metodologia utilizada para acompanhar a realização das etapas desta obra e outras informações que podem ser úteis aos usuários para fins de tomada de decisão e accountability.

Sendo assim, esta pesquisa adota uma definição semelhante às normas internacionais, considerando que as informações contábeis são tanto de natureza financeira quanto não financeira e que devem ser úteis aos usuários. Esta definição, apesar de ampla, é necessária em um contexto que almeja fornecer informações de qualidade aos usuários.

Com o caminhar de diversos países em direção à harmonização das normas contábeis aplicadas ao setor público, inclusive o Brasil, julgou-se importante avaliar como produzir e divulgar informações contábeis de qualidade. Diversos autores argumentam que a qualidade da informação é dependente do contexto específico (Beest, Braam, & Boelens, 2009; Dechow, Ge, & Schrand, 2010; Valente, 2014), além do conceito também variar ao longo do tempo (Kahn et al., 2002). Desta forma é importante trabalhar com um foco que, nesta pesquisa, é sobre a qualidade das informações contábeis para o controle social.

Sendo assim, buscou-se em primeiro lugar por trabalhos que tivessem investigado diretamente este assunto. Entretanto, a busca retornou poucos resultados. Um trabalho que apresentou esta abordagem foi o de Dias e Vasconcelos (2015) que realizaram uma investigação sobre a percepção de conselhos municipais acerca das características qualitativas da informação contábil para fins de controle social, abordando as seguintes características: compreensibilidade, relevância, tempestividade, valor preditivo, valor de feedback, confiabilidade, representação fiel e neutralidade, comparabilidade e consistência. Os autores concluíram que as informações contábeis estão falhando quanto à utilidade informativa para o exercício do controle social.

Por outro lado, Platt Neto (2005) realizou um trabalho que visou a construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal, de modo que favorecesse o controle social. O modelo chegou à definição dos elementos primários de avaliação e os segregou em três grupos: publicidade das contas públicas, compreensibilidade das informações e utilidade das informações. Um ponto de destaque deste trabalho, é que cada um destes três agrupamentos foi ainda dividido mais vezes, atingindo um nível descritivo de como alcançar a publicidade, compreensibilidade e utilidade das informações.

A presença de poucos trabalhos na literatura relacionados à qualidade da informação para o controle social suscitou a necessidade de outra abordagem. Três abordagens distintas foram realizadas: a **primeira** envolveu a análise de como a qualidade da informação contábil se desenvolveu, com foco no setor público, principalmente acerca das características qualitativas conforme descritas nas [IPSAS](#). A **segunda** abordagem consistiu em investigar o que é analisado quando o tema é divulgação de informações governamentais. A **terceira** abordagem foi sobre as dimensões de qualidade a partir de um ponto de vista mais geral, o campo de sistema de informações.

Para entender o desenvolvimento da [QIC](#) é preciso observar que diversos elementos contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade, dentre eles destaca-se a forte associação com o desenvolvimento da própria sociedade. De acordo com Iudícibus (2010), o capitalismo teve grande influência no desenvolvimento da [QIC](#), aumentando o uso e a eficiência da Contabilidade. O autor ainda escreve que o grau de avanço contábil está normalmente atrelado ao grau de progresso econômico, social e institucional de cada sociedade.

Uma das faces do desenvolvimento contábil está atrelada às características qualitativas da informação. Focando-se em um contexto relativamente recente, é possível observar na obra de Hendriksen e Van Breda (1999) a citação e análise de alguns dos trabalhos que auxiliaram no desenvolvimento destas características.

Entre eles estão a obra de Paton de 1922 em que o autor destacou seis postulados que deveriam servir de base para os contadores. O trabalho de Gilbert Byrne apresentado na sessão do cinquentenário do Instituto Americano de Contabilidade (AIA - American Institute of Accountants) em 1937 em que se afirmava que princípios aplicados à Contabilidade são verdades fundamentais, uma série de contribuições da American Association of Accountants (AAA) com destaque para o documento produzido em 1966, intitulado A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT) que estabelecia objetivos, padrões e diretrizes para a Contabilidade e logo após a importante publicação do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) que aponta que para as informações financeiras serem úteis elas devem ser relevantes, compreensíveis, verificáveis, neutras, oportunas, comparáveis e completas.

Todos estes esforços tiveram sua parcela de contribuição para a criação das normas internacionais de Contabilidade que, no Brasil, foram adotadas a partir de 2008 conforme as International Financial Report Standards (IFRS) e dão as diretrizes contábeis para o setor privado. Por outro lado, o setor público brasileiro ainda está em processo de adaptação para a implementação das normas internacionais de Contabilidade por meio das [IPSAS](#). Ambas as normas visam estabelecer padrões de divulgação de alta qualidade. Em diversos casos os procedimentos e conceitos descritos são equivalentes ou muito semelhantes, diferenciando-se quando o contexto específico suscita tratamentos particularizados.

O processo que está sendo adotado para implantar as [IPSAS](#) no Brasil visa consolidar as contas públicas nacionais sob uma mesma base e alinhar as estratégias do Conselho Federal de Contabilidade ([CFC](#)) e da Secretaria do Tesouro Nacional ([STN](#)), para que elas sigam o rumo da convergência aos padrões internacionais (STN, 2015). A Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, define os diferentes prazos para a implementação dos aspectos necessários a esta consolidação, que se estendem até 2025 para alguns deles.

De acordo com o IFAC (2016), os objetivos das [IPSAS](#) se relacionam com o fornecimento de informações sobre as entidades do setor público, que são úteis aos usuários das demonstrações contábeis para fins de accountability e tomada de decisão. Estas normas ainda destacam que a elaboração e a divulgação de informação contábil não são um fim em si mesmas e que os objetivos são determinados com base nos usuários e suas necessidades de informações. Como o objetivo está relacionado diretamente aos usuários e suas necessidades, conclui-se que o conhecimento destes usuários e o uso que fazem das informações é essencial para alcançar os objetivos propostos.

O IFAC (2016) estabelece que os principais usuários das informações são os usuários dos serviços e os provedores de recursos que não possuem a capacidade de exigir que a entidade

do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades específicas. Neste sentido, os cidadãos se encaixam nesta definição por receberem serviços do governo e de outras entidades do setor público e também por proverem parte dos recursos, o que faz com que sejam considerados entre os principais usuários das informações contábeis.

Para que os usuários tenham informações úteis aos propósitos de accountability e tomada de decisão é necessária a publicação de informações com qualidade. Neste sentido, foram determinadas as seguintes características qualitativas necessárias às informações contábeis: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. Todas estas características estão descritas abaixo conforme diretrizes do IFAC (2016).

- a) **Relevância:** informações financeiras e não financeiras são relevantes se são capazes de fazer diferença em alcançar os objetivos das demonstrações financeiras e são capazes de fazer diferença quando têm **valor confirmatório**, **valor preditivo** ou ambos.
  - Valor confirmatório: informações financeiras e não financeiras têm valor confirmatório se confirmam ou mudam expectativas passadas ou presentes.
  - Valor preditivo: os relatórios financeiros podem apresentar informações de forma antecipada sobre atividades que ocorrerão no futuro, como por exemplo os objetivos e custo de futuras prestações de serviços, bem como o montante e as fontes de recursos que se destinam a serem alocadas nestas atividades. A informação orientada para o futuro tem valor preditivo e é relevante para efeitos de tomada de decisão e accountability.
- b) **Representação fidedigna:** para que a informação seja útil nos relatórios financeiros, ela deve ser uma representação fiel dos fenômenos econômicos ou de outro tipo que pretende representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.
  - Completa: a omissão de informações pode tornar falsa ou enganosa a representação de um fenômeno econômico. Por exemplo, uma descrição completa do item "instalações e equipamentos" deve incluir uma representação numérica do valor total de instalações e equipamentos em conjunto com outras informações quantitativas, descritivas e explicativas necessárias para representar fielmente essa classe de ativos.

- Neutra: neutralidade nos relatórios financeiros é a ausência de viés. O que significa que a seleção e a apresentação das informações são feitas sem a intenção de atingir um resultado predeterminado.
  - Livre de erro material: não significa uma precisão absoluta em todos os aspectos, mas sim que não há erros ou omissões que são individual ou coletivamente materiais na descrição do fenômeno e o processo utilizado para produzir a informação relatada foi aplicado como descrito.
- c) **Compreensibilidade:** é a qualidade da informação que permite os usuários compreenderem o seu significado. As informações dos relatórios financeiros das entidades do setor público devem corresponder às necessidades e à base de conhecimento dos usuários e à natureza das informações apresentadas. A compreensibilidade é aumentada quando a informação é classificada, caracterizada e apresentada de forma clara e concisa. Comparabilidade também pode aumentar a compreensibilidade. Assume-se que os usuários destas informações possuem um razoável conhecimento das atividades da entidade e do ambiente em que está inserida, para serem capazes de analisar a informação apresentada com razoável diligência. Alguns fenômenos econômicos são particularmente complexos e difíceis de representar, assim, alguns usuários podem precisar da ajuda de um especialista para ajudar na compreensão.
- d) **Tempestividade:** significa ter a informação disponível para os usuários antes dela perder a capacidade de ser útil para fins de tomada de decisão e accountability.
- e) **Comparabilidade:** é a qualidade que permite identificar semelhanças e diferenças entre dois ou mais conjuntos de informações.
- Consistência: a comparabilidade difere da consistência. Consistência refere-se ao uso dos mesmos princípios contábeis ou políticas e base de preparação, quer a partir de um período para outro dentro de uma entidade ou em um único período em mais de uma entidade. Comparabilidade é a meta e consistência ajuda a alcançar esta meta.
  - Uniformidade: a comparabilidade também difere da uniformidade. Para obter informações comparáveis, coisas semelhantes devem parecer semelhantes e coisas diferentes devem parecer diferentes. Uma ênfase exagerada na uniformidade pode reduzir a comparabilidade, fazendo que coisas diferentes fiquem parecidas.

- f) **Verificabilidade:** é a qualidade da informação que ajuda a garantir aos usuários que a informação dos relatórios financeiros representa fielmente os fenômenos econômicos e outros que ela pretende representar. Esta característica implica que diferentes observadores bem informados e independentes possam chegar a um consenso geral, embora não necessariamente um consenso completo.

Além das características qualitativas das informações, são apresentadas também restrições a estas características, que são a materialidade, o custo benefício e o balanceamento entre as características qualitativas das informações. Estas restrições estão descritas resumidamente abaixo, também conforme as diretrizes do IFAC (2016).

- a) **Materialidade:** a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciar a tomada de decisão dos usuários ou o atendimento à accountability por parte da entidade. A materialidade depende da natureza e do montante do item julgado nas circunstâncias particulares de cada entidade.
- b) **Custo benefício:** a produção e divulgação dos relatórios financeiros geram custos que devem ser justificados pelos seus benefícios. O custo benefício pode ser uma questão de juízo, porque muitas vezes não é possível identificar e/ou quantificar todos os custos e benefícios das informações.
- c) **Balanceamento entre as características qualitativas:** as características qualitativas devem ser analisadas em conjunto para contribuir para a utilidade da informação. Por exemplo, uma descrição que representa fidedignamente um fenômeno irrelevante não resulta em informação útil, assim como uma descrição que não representa fidedignamente um fenômeno relevante também não resulta em informação útil.

É interessante realizar algumas ponderações sobre as restrições perante as características qualitativas. Em relação à materialidade, é possível concluir que não há a necessidade de divulgação de informações imateriais, pois elas não exercem influência significativa. Sobre o balanceamento das características qualitativas, é interessante reforçar a complexidade dos produtores das informações contábeis ao julgarem qual característica qualitativa deve ser considerada mais importante e em quais situações. Conforme afirmam Cinca, Molinero e Queiroz (2003), no setor público o produto final dos esforços realizados é um serviço, que por natureza é essencialmente intangível. O que aumenta ainda mais a complexidade da tarefa.

Para exemplificar este fato no contexto do controle social, pode-se imaginar que existe um grande custo na produção de informações que auxiliem o controle social e não se sabe exatamente o quanto contribuirá para o Estado e para a sociedade. Por outro lado, pode-se argumentar que só o fato de permitir a participação da sociedade na gestão pública é algo de grande valor e justificaria os custos associados.

A questão é achar o ponto de equilíbrio que favoreça o controle social, mas que não se caracterize como desperdício de recursos, como por exemplo, um custo muito elevado que pouco agregue à qualidade da informação, frente a um custo bem menor que atenda de maneira muito próxima as necessidades das organizações que se dedicam ao controle social.

Algumas características podem deixar de ser analisadas perante a restrição da materialidade, como é o caso da relevância. Para se chegar a esta conclusão é necessário observar a definição de informação relevante como sendo aquela capaz de fazer diferença na busca pelos objetivos do reporte financeiro e, para isso, precisa ter valor confirmatório, preditivo ou ambos (IFAC, 2016). De acordo com a definição de materialidade, é possível observar que a informação imaterial não influencia as decisões que os usuários fazem, e se não influencia, não fará diferença em termos de valor confirmatório e preditivo. O usuário não terá a necessidade de confirmar algo que não influencia sua decisão e nem utilizará isso de forma preditiva. Assim, a informação que é imaterial, não é relevante.

Por outro lado, a compreensibilidade não possui este mesmo tipo de relação, no qual a imaterialidade implica em irrelevância. A partir de uma informação imaterial, mesmo que não tenha influência para os usuários, é possível verificar se é compreensível ou não. E mais, a disponibilização de informações imateriais podem comprometer o nível de compreensibilidade, já que o excesso de divulgação pode prejudicar a análise.

É possível um argumento semelhante em relação ao custo benefício, que resumidamente tem-se que uma informação com maior ou menor custo benefício não implica diretamente em informação mais ou menos compreensível, pode significar simplesmente que está se gastando mais por uma informação igualmente compreensível.

Tratando agora da literatura sobre divulgação de informações governamentais, foram encontrados estudos que visavam investigar aspectos relacionados ao nível de divulgação de informações governamentais. Estes aspectos são investigados de diferentes maneiras, as que foram consideradas neste trabalho envolvem assuntos relacionados com governo eletrônico, accountability, transparência e Lei de Acesso à Informação ([LAI](#)).

Existem casos em que há inter-relação entre os assuntos, como no caso do estudo de Filho e Naves (2014) que visaram avaliar o Sistema Integrado de Administração Financeira do

Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability, definindo três dimensões: transparência, prestação de contas e responsabilização, operacionalizadas na forma de um questionário eletrônico. Dentre os resultados da pesquisa, os autores apontam que o sistema possui mecanismos para permitir as três dimensões levantadas e que os usuários que respondem positivamente às questões relacionadas à ajuda e relatórios, têm maior percepção da accountability proporcionada pelo sistema.

Foi possível perceber na análise dos trabalhos que, mesmo que enquadrados em assuntos diferentes, eles tratam de um tema semelhante. O que todos possuem em comum é a avaliação ou orientação quanto as características relacionadas à qualidade da informação governamental. A definição dos artigos começou pela procura em buscadores acadêmicos dos termos “qualidade da informação”, “accountability”, “divulgação” e “índice” relacionados ao setor público e procedeu com análises de outros trabalhos que eram citados e de artigos com assuntos sobre “governo eletrônico”, “transparência” e “Lei de Acesso à Informação”. Para classificar os artigos utilizados, considerou-se o termo de maior importância ou mais utilizado (Quadro 2).

Quadro 2 – Classificação da literatura sobre divulgação de informação governamental

<b>Assuntos</b>	<b>Autores</b>
Accountability	Bakar (2016); Blanco, Lennard e Lamontagne (2011) e Filho e Naves (2014)
Governo eletrônico	Damian e Merlo (2013); Eaves (2009); Matos (2015) e Open Government Data (n.d.)
LAI	Bernardes, Santos e Rover (2015) e Tribunal de Contas do Estado do Paraná [TCE-PR] (2014)
Transparência	Comitê de Transparência (2014); Cruz, Ferreira, Silva e Macedo (2012); Cruz, Tavares, Marques, Jorge e Sousa (2016); Global Initiatives for Fiscal Transparency [GIFT] (2016); GIFT (2012); Hosser, Cruz, Machado e Quintana (2015); Pérez e López-Hernández (2009); Platt Neto (2005) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).

Fonte: elaboração própria.

Bakar (2016) realizou um estudo que propôs um índice para medir o grau de divulgação de informações nos relatórios anuais de agências fiscalizadoras. O índice em sua forma final foi composto por 110 itens que servem como um checklist para verificações de conformidade. Outros trabalhos também possuem uma lista relativamente longa de itens que são conferidos para avaliar transparência e accountability.

É interessante abordar que o trabalho de Pérez e López-Hernández (2009) foi o único que se preocupou diretamente em analisar o atendimento às [IPSAS](#). No caso, se os governos da Argentina, do Brasil, do Paraguai e do Uruguai estão disponibilizando informações conforme

as diretrizes das [IPSAS](#). O índice proposto pelos autores foi construído a partir das [IPSAS](#) 1 e 2 para verificar a qualidade dos reportes financeiros. Este índice foi aplicado sobre as demonstrações financeiras governamentais dos países mencionados. Uma das conclusões que os autores chegaram é que nenhum dos relatórios que são recomendados nas [IPSAS](#) foram totalmente incorporados nos relatórios financeiros públicos anuais publicados pelos países investigados. O índice criado detalha em cinco níveis (itens do balanço, itens de demonstrações operacionais, itens de fluxo de caixa, mudanças nos ativos líquidos e notas explicativas aos relatórios financeiros) os itens que deveriam conter os relatórios financeiros.

Outros trabalhos como Global Initiatives for Fiscal Transparency [GIFT] (2016) e GIFT (2012) consistem de princípios relacionados à produção de informações transparentes e princípios de participação, respectivamente.

Em linhas gerais, os estudos se preocupam com o conteúdo do que deve ser divulgado. Entretanto, há também diretrizes, ferramentas e ações que podem ser realizadas para melhorar o acesso às informações, sendo úteis a esta pesquisa por fornecer fontes de como produzir informações com qualidade.

Para servir de comparação com as características qualitativas da informação contábil, foi explorado um trabalho da literatura de sistemas de informações relacionado à qualidade da informação. A análise desse artigo é importante por dois motivos principais. O primeiro é porque as [IPSAS](#) têm foco em gerar um tipo específico de produto, as demonstrações contábeis (ou relatórios financeiros, que são aqui tratados indistintamente). Este tipo de produto é gerado através de procedimentos específicos e pode conter particularidades que destoam da produção de informações gerais. O segundo motivo decorre do primeiro, dado que é importante uma base para tratar de informações mais gerais, ao assim fazer, será possível uma comparação entre as duas bases para gerar apontamentos sobre as [IPSAS](#) terem abrangência suficiente ou não em relação às características qualitativas para tratar informações gerais, ou em outras palavras, outras informações além dos relatórios contábeis.

A literatura de sistemas de informações apresenta diferentes modelos para tratar da qualidade das informações. Foi selecionado o trabalho de Kahn, Strong e Wang (2002) por três motivos: primeiro, o foco é na percepção do usuário da informação. Segundo, o modelo se mostrou eficaz para avaliar informações governamentais. Terceiro, o método empregado pelos autores se mostrou robusto para dar validade aos achados.

Kahn et al. (2002) desenvolveram uma metodologia e testaram sua eficácia através de um estudo de caso com produtores e fornecedores de informações, protetores das informações

(que fornecem e gerenciam recursos computacionais para armazenar, manter e proteger a informação) e usuários das informações de três grandes organizações de saúde.

De acordo com Juran (1999), a qualidade tem sido definida de duas formas: como “adequação ao uso” e como as características de um produto que atendem as necessidades dos consumidores. Kahn et al. (2002) utilizam desta ideia para a base do modelo que desenvolvem, utilizando uma estrutura dois por dois (duas linhas e duas colunas). As colunas capturam a qualidade com relação a conformidade com as especificações e atender ou superar as expectativas dos usuários.

**Conformidade com as especificações** tem relação com as condições estabelecidas para garantir que produtos e serviços sejam livres de deficiências que possam interferir na sua utilização. Os produtores e protetores das informações costumam ser a favor deste tipo de definição de qualidade, uma vez que normalmente pode ser definido e medido. **Atender ou superar as expectativas do usuário** tem relação com o entendimento de que produtos ou serviços devem atender ou exceder as expectativas dos usuários. Designers de produtos e serviços e profissionais de marketing tendem a ter este ponto de vista da qualidade. Nesta definição a qualidade geralmente é difícil de medir, uma vez que as expectativas dos consumidores podem mudar ao longo do tempo.

As linhas capturam a qualidade a partir de seus aspectos de produtos e serviços. A **qualidade do produto** inclui as dimensões relacionadas com as características do produto e envolvem as medidas tangíveis de precisão, completeza e livre de erros. A **qualidade do serviço** inclui as dimensões relacionadas ao processo de prestação de serviços, bem como a abordagem das medidas intangíveis da facilidade de manipulação, segurança e valor adicionado da informação aos consumidores.

Para distribuir as dimensões de qualidade da informação na estrutura de produtos e serviços e conformidade com as especificações e atendimento ou superação das expectativas do usuário, os autores se basearam nas dimensões propostas por Wang e Strong (1996) e apresentaram as seguintes definições para o conjunto de dimensões consideradas (Quadro 3).

Quadro 3 – Dimensões e definições da qualidade da informação

Dimensão	Definição
Acessibilidade	A extensão em que a informação está disponível ou pode ser recuperada de forma fácil e rápida.
Quantidade apropriada de informação	A extensão em que o volume de informação é apropriado para a tarefa.
Credibilidade	A extensão em que a informação é considerada como verdadeira e de credibilidade.
Compleitude	A extensão em que a informação não está faltando e que é de amplitude e profundidade suficientes para a tarefa.
Representação concisa	A extensão em que a informação é representada de forma compactada.
Representação consistente	A extensão em que a informação é apresentada no mesmo formato.
Facilidade de uso	A extensão em que a informação é fácil de manipular e se aplica a diferentes tarefas.
Livre de erro	A extensão em que a informação é correta e confiável.
Interpretabilidade	A extensão em que a informação é apresentada com linguagem, símbolos e unidades apropriados e as definições são claras.
Objetividade	A extensão em que a informação é não viesada, imparcial e não tendenciosa.
Relevância	A extensão em que a informação é aplicável e útil para a tarefa.
Reputação	A extensão em que a informação é respeitada em termos da sua fonte ou conteúdo.
Segurança	A extensão em que o acesso à informação é apropriadamente restrito para manter a sua segurança.
Tempestividade	A extensão em que a informação é suficientemente atual para a tarefa.
Compreensibilidade	A extensão em que a informação é facilmente compreendida.
Valor adicionado	A extensão em que o uso da informação gera vantagens e benefícios.

Fonte: Kahn, Strong e Wang (2002).

Para validar o modelo, os autores aplicaram-no para três empresas do ramo de saúde em forma de um estudo de caso. Aproximadamente 75 pessoas de cada organização responderam a um questionário sobre a qualidade da informação nas dimensões apresentadas anteriormente. Após realizados alguns testes, os resultados indicaram que havia um padrão claro para as três empresas nos quatro quadrantes. A disposição das dimensões nos quadrantes pode ser visualizada no Quadro 4.

Na visão dos autores, o primeiro quadrante, chamado de **informação estável**, tem dimensão tangível e mensurável. A estabilidade da informação é geralmente independente da tarefa ou da decisão. A falta de informações pode levar a inferências erradas e decisões pobres. No segundo quadrante, chamado de **informação confiável**, a informação é dependente e geralmente não pode ser avaliada a priori a partir das características dos dados constantes na base de dados. Como qualquer serviço, as informações apenas podem ser avaliadas após a entrega. Informações dependentes devem ser seguras e providas em tempo hábil para a realização das tarefas.

Quadro 4 – Mapa da qualidade da informação

	<b>Em Conformidade com as Especificações</b>	<b>Atende ou Supera as Expectativas dos Usuários</b>
<b>Qualidade do Produto</b>	<u>Estabilidade da Informação</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Livre de Erros</li> <li>● Representação Concisa</li> <li>● Completude</li> <li>● Representação Consistente</li> </ul>	<u>Utilidade da informação</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Quantidade Adequada</li> <li>● Relevância</li> <li>● Compreensibilidade</li> <li>● Interpretabilidade</li> <li>● Objetividade</li> </ul>
<b>Qualidade do Serviço</b>	<u>Confiabilidade da Informação</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Tempestividade</li> <li>● Segurança</li> </ul>	<u>Usabilidade da Informação</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Credibilidade</li> <li>● Acessibilidade</li> <li>● Facilidade de Uso</li> <li>● Reputação</li> <li>● Valor Adicionado</li> </ul>

Fonte: Kahn et al (2002).

No terceiro quadrante, chamado de **informação útil**, a informação é dependente das características e, por isso, deve ser relevante para a tarefa do usuário e suficiente para suportar os processos de tomada de decisão. No quarto quadrante, chamado de **informação com usabilidade**, as dimensões são geralmente intangíveis e difíceis de medir, mas são aspectos centrais para gerar informações de alta qualidade. A avaliação deste quadrante apenas pode ocorrer a partir do ponto de vista do usuário e é baseado na tarefa ou decisão.

Tanto o estudo de Kahn et al. (2002) como as características qualitativas descritas nas [IPSAS](#) apresentam dimensões que consideram ser suficientes e as mais relevantes para a apresentação de informações de qualidade. Uma diferença básica entre estas duas fontes, é que a primeira aborda informação de maneira ampla e a segunda tem grande foco em informações financeiras. A questão que surge é comparar as dimensões consideradas em cada fonte para ver as diferenças e similaridades entre elas Figura 5.

Comparando as colunas da Figura 5, é possível perceber que a forma de apresentação das dimensões é diferente. De acordo com as [IPSAS](#), as dimensões são segregadas, apresentando outras dimensões ou características “menores” para obter a dimensão de grau superior. Um exemplo é o caso da relevância, que para ser atingida deve ter valor confirmatório e preditivo. Além desta segregação existe também três limitadores (materialidade, custo benefício e balanceamento), que servem para orientar na produção das informações. Do outro lado, no modelo de Kahn, as dimensões são “puras”, não possuem segregações.

Figura 5 – Colunas representando as dimensões de qualidade das informações

<b>IPSAS</b>	<b>Estudo de Kahn et al. (2002)</b>
Relevância	Acessibilidade
Valor confirmatório	Quantidade apropriada de informação
Valor preditivo	Credibilidade
Representação fidedigna	Completude
Completa	Representação concisa
Neutra	Representação consistente
Livre de erro material	Facilidade de uso
Compreensibilidade	Livre de erro
Tempestividade	Interpretabilidade
Comparabilidade	Objetividade
Consistência	Relevância
Uniformidade	Reputação
Verificabilidade	Segurança
Materialidade – Restrição	Tempestividade
Custo benefício – Restrição	Compreensibilidade
Balanceamento – Restrição	Valor adicionado

Fonte: elaborado a partir de IFAC (2016) e Kahn et al. (2002).

Dentre as segregações, é preciso tomar especial cuidado com a característica qualitativa “comparabilidade”. Já que as suas divisões (consistência e uniformidade), apesar de por vezes auxiliarem a tornar as informações financeiras comparáveis, podem ter também o papel inverso. Conforme é explicado, ênfases exageradas na uniformidade podem reduzir a comparabilidade, de modo que informações diferentes fiquem parecidas.

Apesar da diferença da forma de apresentação das características ou dimensões de qualidade, a maioria é muito semelhante ou coincidente entre os dois trabalhos. Compreensibilidade e tempestividade são duas dimensões que coincidem. A relevância também aparece em ambas classificações, contudo, na estrutura das [IPSAS](#) ela é segregada em valor confirmatório e valor preditivo, o que possibilita a apresentação em maior nível de detalhes acerca da dimensão.

Situação um pouco diferente acontece com a característica qualitativa “representação fidedigna”, que é segregada em três outras características. No caso da relevância, a coincidência entre as classificações se dá no maior grupo, ao passo que no caso da representação fidedigna, existe praticamente a coincidência de duas das três subdivisões (completa com completude e livre de erro material com livre de erro). A outra subdivisão de representação fidedigna (neutra), tem como característica semelhante a objetividade, que apesar de diferirem no nome, ambas apresentam em suas definições a ausência de viés.

Quanto a comparabilidade, que no caso das [IPSAS](#) cita a consistência e a uniformidade como duas outras características que podem estar presentes, o representante mais próximo no estudo de Kahn é a representação consistente. Cabe salientar que o detalhamento no caso das [IPSAS](#) é maior.

Por fim, a característica da verificabilidade se aproxima da característica da credibilidade. Na definição das [IPSAS](#) sobre verificabilidade, as informações precisam representar fielmente os fenômenos e na definição de Kahn de credibilidade as informações devem ser consideradas como verdadeiras ou de credibilidade.

Desta análise, sobraram as dimensões de “acessibilidade”, “quantidade apropriada de informação”, “representação concisa”, “facilidade de uso”, “interpretabilidade”, “reputação”, “segurança” e “valor adicionado” sem representantes diretos nas [IPSAS](#). Contudo, quantidade apropriada de informação tem relação com o custo benefício das informações, já que a produção em excesso pode aumentar os custos, e com a compreensibilidade, em que o excesso de informação pode afetar a compreensibilidade. O valor adicionado pode ser entendido que está nos objetivos da divulgação das informações contábeis e também tem relação com o custo benefício.

Portanto, as dimensões de “acessibilidade”, “representação concisa”, “facilidade de uso”, “interpretabilidade”, “reputação” e “segurança” não possuem representantes diretos dentro das características qualitativas das informações indicadas nas [IPSAS](#).

Esta comparação permite afirmar que a produção de informações, em seu sentido geral, e a produção de informações conforme as diretrizes das [IPSAS](#) possuem uma estrutura muito semelhante de características para que se produzam informações de qualidade. O grande diferencial percebido na estrutura das [IPSAS](#) e no trabalho de Kahn foi a profundidade de detalhes de como são explicadas cada uma das características ou dimensões.

## 2.4 OBSERVATÓRIOS SOCIAIS

Para entender o surgimento dos observatórios sociais é importante abordar o surgimento da Sociedade Eticamente Responsável ([SER](#)) do município de Maringá, no Paraná, por ser uma instituição com preocupações sociais que deu origem ao primeiro observatório social.

Segundo a SER (2010), um escândalo envolvendo o desvio de mais de R\$ 100 milhões dos cofres públicos de Maringá foi o estopim para reunir, em 2003, representantes de entidades como clubes de serviços, Ordem dos Advogados do Brasil subseção de Maringá (OAB), Universidade Estadual de Maringá (UEM), Núcleo Regional de Educação, Associação

Comercial e Empresarial de Maringá (ACIM), Centro Universitário de Maringá (CESUMAR), entre outros, para refletir sobre a situação. Tal reflexão apontou a necessidade de se trabalhar conceitos como ética, cidadania e civismo na sociedade e gerou como fruto o surgimento da [SER](#) em fevereiro de 2004. As primeiras ações da [SER](#) foram direcionadas às atividades de inclusão social, responsabilidade fiscal, educação para a cidadania e o trânsito, campanhas para o desenvolvimento cultural, mudança de comportamento e civismo.

Em 2006, a [SER](#) dá atenção para a participação na política local e a correta aplicação do dinheiro público. Este foco se materializa através do lançamento do projeto "Observatório Social de Maringá", que tem como objetivo a transparência na administração dos recursos públicos da cidade, por meio de acompanhamento em tempo real das contas dos poderes Executivo e Legislativo do Município (SER, 2010).

Desta maneira, o primeiro observatório social, o Observatório Social de Maringá ([OSM](#)), teve sua origem na estrutura da [SER](#) e foi impulsionada por escândalos de corrupção e por falta de ética e transparência na gestão dos recursos públicos. O [OSM](#) tornou-se referência de como o controle social pode promover a responsabilização dos governantes e inspirou a mobilização social de diversos municípios, dando origem à criação da Rede Observatório Social do Brasil ([OSB](#)), que promove a participação dos cidadãos no monitoramento da gestão pública e no combate à corrupção (Doin, Dahmer, Schommer & Spaniol, 2012; OSM, 2016b; Schommer & Moraes, 2010).

O [OSB](#) é a rede que coordena os observatórios sociais, estimulando a criação de novos observatórios pelo país, divulgando informações de como criar um observatório, provendo-os com metodologia padronizada para atuação, estabelecendo parcerias, oferecendo capacitação e suporte, entre outras atividades. Apesar da criação da rede [OSB](#), os integrantes do [OSM](#) preferiram não fazer parte desta rede. Sendo assim, o Observatório Social de Maringá, precursor dos observatórios sociais, não é um integrante da rede [OSB](#).

Tratando da atuação dos observatórios sociais, informações divulgadas no sítio eletrônico do OSB (2016a), orientam que eles atuam como pessoas jurídicas, em forma de associações, e primam pelo trabalho técnico. A atuação é em nível municipal e ocorre de modo preventivo. Entretanto, está presente no parágrafo terceiro do artigo segundo do estatuto (4ª alteração) do [OSB](#) que poderão ser criados observatórios sociais estaduais e o distrital, podendo estes auxiliar no controle social das contas do Governo do Estado e da Assembleia Legislativa (OSB, 2016b).

A principal frente de trabalho é o controle dos gastos públicos e, para isso, fazem uso de uma metodologia de monitoramento das compras públicas que verifica desde a publicação do edital de licitação até o acompanhamento da entrega do produto ou serviço.

Uma importante investigação sobre as atividades desenvolvidas nos observatórios foi a análise do documento produzido pelo OSB (2011), intitulado de “Manual de Implantação e Operacionalização de um Observatório Social”. Este documento aponta através de programas e subprogramas, as atividades que devem ser obrigatoriamente desenvolvidas pelos observatórios (marcações em verde) e as atividades que opcionalmente podem ser desenvolvidas (marcações em amarelo). Foi confirmado através de ligação telefônica ao [OSB](#) que o manual representa o documento vigente para orientar os observatórios. As atividades abordadas podem ser visualizadas na Figura 6.

Figura 6 – Atividades desenvolvidas pelos observatórios sociais

		SUBPROGRAMAS	ANO 1	ANO 2	ANO 3	ANO ...
PROGRAMA 1	Qualidade na Aplicação dos Recursos Públicos	1.1 Acompanhamento das licitações municipais dos editais até a entrega				
		1.2 Monitoramento da execução orçamentária				
		1.3 Monitoramento dos cargos comissionados pelo RH				
		1.4 Monitoramento da produção legislativa				
		1.5 Monitoramento das diárias no legislativo				
		1.6 Monitoramento dos processos judiciais contra órgãos públicos e ou gestores				
PROGRAMA 2	Semeando a Cidadania Fiscal	2.1 Concurso de redação				
		2.2 Feirão do imposto				
		2.3 Concurso de monografia				
		2.4 Peças de teatro				
		2.5 Festival de música				
		2.6 Pesquisa sobre cidadania				
PROGRAMA 3	Dinamizando a Cidadania Fiscal	3.1 Divulgação dos editais para empresas cadastradas				
		3.2 Capacitação das MPEs para participar das licitações				
		3.3 Apoio aos Conselhos Municipais				
PROGRAMA 4	Semana de Prestação de Contas Quadrimestral	4.1 Prestação de contas do OS local				
		4.2 Apresentação do sistema de monitoramento dos Vereadores				
		4.3 Audiências públicas de prestação de contas do município				
		4.4 Prestação de contas dos deputados estaduais e federais				
PROGRAMA 5	Indicadores da Gestão Pública	5.1 Coleta dos dados do balanço contábil				
		5.2 Alimentação do IGP				
		5.3 Apresentação dos indicadores à comunidade e ao OSB no mês de maio				

Fonte: OSB (2011).

Para dimensionar a atuação dos observatórios o OSB (2016c) divulgou que existem cerca de três mil voluntários trabalhando nos observatórios sociais de todo Brasil. Independentemente de ser um número grande ou não, ele está crescendo ao longo do tempo e representa o desenvolvimento de uma nova cultura de participação do cidadão na gestão pública.

Além de evitar o desperdício de verbas públicas, os observatórios possuem outros méritos que destacam sua relevância. Entre eles, o modelo criado pelos observatórios para monitorar os gastos públicos está chamando a atenção de outros países. Nos dias 14, 15 e 16 de julho de 2015, o [OSM](#) recebeu uma comitiva de 8 pessoas do México que se mostraram interessados em constituir quatro observatórios em diferentes cidades do México (OSM, 2015).

O OSM (2016a) ainda destaca outros reconhecimentos obtidos, dentre eles o [OSM](#) foi vencedor na categoria Tecnologia Social na etapa regional do Prêmio FINEP de Inovação 2008, recebeu o Prêmio Transparência e Fiscalização Pública em 2012, recebeu o Prêmio Innovare em 2015, entre outros que podem ser visto no sítio eletrônico da instituição.

Em meio aos estudos acadêmicos, Doin et al. (2012) argumentam sobre a capacidade de coprodução de controle dos [OS](#). Os autores apontam que os potenciais de coprodução de controle estão relacionados às demandas por informações, aos monitoramentos de informações, de processos administrativos e de execução de serviços, à avaliação da qualidade da gestão e dos serviços, à produção de dados/indicadores que dialogam com dados oficiais, ao encaminhamento de denúncias mais qualificadas/fundamentadas que auxiliam o trabalho de órgãos de controle institucional, ao estímulo à sociedade para atualizar-se e conscientizar-se de seu papel cidadão, às articulações em redes compartilhando conhecimentos e metodologias e ao fortalecimento da capacidade política.

No trabalho de Schommer e Moraes (2010), os autores concluem que os observatórios tem potencial “[...] para gerar aproximação entre governantes e cidadãos e para promover articulação entre técnica e política, contribuindo para o aprimoramento da qualidade da administração pública e da democracia” (p. 323).

A pesquisa de Schommer, Rocha, Spaniol, Dahmer e Sousa (2015) aborda a coprodução de informação e controle sócio-político da administração pública pelos observatórios sociais. O trabalho envolve dados de 20 observatórios e aborda as características de coprodução de informação e controle de três deles. Os resultados apontam que os observatórios são relevantes para promover o sistema de controle institucional, o que reforça a hipótese de que a interação contínua e dinâmica entre as agências de controle institucional tende a produzir melhores resultados tanto para as agências governamentais quanto para o controle social.



### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A estratégia de pesquisa utilizada neste trabalho é do tipo levantamento (ou survey). Para Martins e Theóphilo (2007) pesquisas deste tipo são estratégias apropriadas para a análise de fatos e descrições da maneira como ocorrem em situações naturais e requerem uma sistemática de coleta de dados de populações ou de amostras da população por meio de variadas técnicas. Estas descrições se encaixam no contexto deste trabalho, já que o objetivo envolve a análise sobre o uso de informações por sujeitos que atuam no controle social, especificamente, participantes da rede [OSB](#).

Os procedimentos metodológicos desta pesquisa envolveram a realização de entrevistas e a aplicação de questionário. A sequência deste capítulo apresenta a composição da população do estudo, que é comum tanto para a realização das entrevistas quanto para a aplicação dos questionários, as amostras e censo utilizados e os processos envolvidos para a realização das entrevistas e do questionário.

#### 3.1 POPULAÇÃO

A população envolvida neste trabalho corresponde a todos os observatórios sociais existentes no Brasil. Para determinar quais são estes observatórios, utilizou-se da relação disposta no sítio eletrônico do OSB (2016d) e posterior atualização conforme ligação realizada ao [OSB](#). A última consulta ao sítio eletrônico do [OSB](#) ocorreu no dia 30 de janeiro de 2017 e verificou-se que, apesar de estar escrito que existem 100 observatórios, apenas 98 estavam listados. Contudo, através de ligação efetuada à sede do [OSB](#) (antes da aplicação dos questionários), verificou-se que além dos observatórios listados, as cidades de Concórdia e São José, ambas localizadas em Santa Catarina, também possuem observatórios, o que realmente leva ao total de 100 observatórios (a lista dos observatórios está no APÊNDICE A). Estes 100 observatórios foram plotados no mapa do Brasil (Figura 7).

Cada ponto na Figura 7 representa um [OS](#). A maior concentração está no estado do Paraná, local onde surgiu o primeiro observatório. Os estados vizinhos (Santa Catarina e São Paulo) possuem um número relativamente alto de observatórios se comparados aos demais estados, o que indica uma disseminação da origem para a vizinhança. Seguindo o mesmo padrão, à medida que se distancia da origem, a concentração de observatórios diminui.

Figura 7 – Distribuição dos Observatórios Sociais pelo Brasil



Fonte: elaborado a partir dos dados de OSB (2016d) e contato telefônico com o [OSB](#).

### 3.2 AMOSTRAS E CENSO

Foram realizados três procedimentos metodológicos (duas fases de entrevista e uma de aplicação de questionário), cada qual com a sua escolha de indivíduos. O primeiro procedimento consistiu em entrevista realizada no Observatório Social de Mandaguari – ADAMA. A escolha deste observatório foi pelo critério de experiência, que desde 2005, quando era denominado de Associação de Amigos de Mandaguari (ADAMA), atua em atividades de controle social. O início das atividades deste observatório na rede [OSB](#) ocorreu em 2009, figurando-o como um observatório experiente em termos do tempo de atuação na rede.

O segundo procedimento também consistiu em realização de entrevista. A primeira entrevista realizada nesta etapa também foi com o Observatório Social de Mandaguari – ADAMA, porém em data diferente ao da entrevista anterior. O critério de escolha foi experiência, como já descrito anteriormente, e a presença de atividades de monitoramento de licitações.

Após este passo, determinou-se que a seleção da amostra dos demais entrevistados seguiria os critérios de presença de atividades de monitoramento de licitações, tamanho e experiência dos observatórios. Como não foram encontrados dados relativos ao tamanho de cada observatório, ou o número de membros pertencentes, utilizou-se a quantidade de habitantes do município no qual o observatório estava localizado. Para a experiência, utilizou-se a data de início das atividades dos observatórios (dados que foram obtidos junto ao [OSB](#)).

Seguindo os critérios apresentados, as entrevistas foram realizadas, além do Observatório Social de Mandaguari, com três tipos de observatórios que possuíam atividades de monitoramento de licitações: grande e experiente, grande e inexperiente e pequeno e experiente. O critério de grande e pequeno com relação à quantidade de cidadãos é relativo, assim como o critério sobre a data de início das atividades. Sendo assim, determinou-se que as cidades com menos de 100 mil habitantes seriam consideradas pequenas e as cidades com mais de 100 mil habitantes, grandes. E que, como o primeiro observatório surgiu em 2006, o que faz com que o observatório com mais tempo de atuação tivesse 10 anos, determinou-se que observatórios com mais de 5 anos seriam considerados experientes e observatórios com menos de 5 anos seriam considerados inexperientes. Poderiam ter sido criadas classes intermediárias, mas não houve necessidade para isto devido a quantidade de observatórios selecionados para as entrevistas. Os critérios foram utilizados para abranger diferentes perfis de observatórios.

Os observatórios escolhidos por atender aos critérios estabelecidos foram: Observatório Social do Brasil - Seção Campos Gerais (localizado em Ponta Grossa-PR), Observatório Social de Porto Alegre-RS, e Observatório Social de Goioerê-PR, respectivamente representando observatórios “grande-experiente”, “grande-inexperiente” e “pequeno-experiente”. A princípio, o Observatório Social de São Paulo-SP tinha sido escolhido como observatório “grande-inexperiente”, porém, como não havia iniciado ainda os trabalhos relacionados ao monitoramento das licitações, a entrevista foi realizada com o Observatório Social de Porto Alegre.

É importante realizar um esclarecimento sobre o observatório localizado em Ponta Grossa. Assim como o observatório localizado em Palmeira-PR, ambos fazem parte de uma região denominada Campos Gerais. Sendo assim, existe o Observatório Social do Brasil – Seção Campos Gerais, que participou desta etapa de entrevista, e o Observatório Social do Brasil Campos Gerais – Palmeira. Estes foram os nomes informados como oficiais, mencionados na etapa de questionários.

Pelo fato da estrutura formal dos observatórios não ser exatamente a mesma, e conseqüentemente as atividades desempenhadas por um membro que ocupa uma mesma função

não ser exatamente igual, não houve a possibilidade prévia de escolha de entrevistados de acordo com a função. Sendo assim, a escolha de quem seria entrevistado dentro de cada entidade foi determinada pelos próprios membros dos observatórios, sob a condição de que deveria ter um amplo conhecimento das atribuições de um observatório e ter participado diretamente do monitoramento de licitações.

### 3.3 ENTREVISTAS

As entrevistas realizadas, tanto na primeira etapa, quanto na segunda, envolveram a apresentação dos termos de consentimento livre e esclarecido e de gravação de voz (os termos estão no APÊNDICE C e no APÊNDICE D respectivamente).

Um dos maiores desafios enfrentado na pesquisa foi determinar a estratégia para dialogar com os observatórios sobre a qualidade da informação contábil. Para isso, em primeiro lugar foi necessário saber qual a principal atividade realizada pelos observatórios. Em segundo lugar, se os observatórios realmente fazem uso das informações contábeis e em qual atividade a utilizam com maior frequência. Esta primeira entrevista foi decisiva para estas duas finalidades. De posse da gravação da primeira entrevista, houve a transcrição da fala dos participantes e, na sequência, a análise de conteúdo.

Este procedimento possibilitou o desenvolvimento do **segundo** procedimento de entrevista. Esta nova etapa visou verificar como produzir informações contábeis de qualidade de acordo com a visão dos observatórios sociais, verificar os motivos dos observatórios usarem ou não os indicadores de gestão pública e investigar a visão dos entrevistados sobre o observatório. Seis entrevistados participaram desta etapa, dois em Mandaguari (os mesmo que participaram da etapa anterior), um em Goioerê, dois em Ponta Grossa e um em Porto Alegre. Para levantar as evidências que afetam a qualidade da informação contábil, considerou-se que informação de qualidade é aquela que permite os observatórios realizarem adequadamente os seus trabalhos.

Sendo assim, a estratégia de pesquisa levou em consideração abordar a principal atividade realizada nos observatórios, o monitoramento de licitações, para que eles tivessem as condições necessárias de argumentar o que é preciso para que as informações tenham qualidade. Além desta abordagem, esta etapa também considerou a análise da atividade que agrega o maior uso de informações dos demonstrativos contábeis, os indicadores de gestão pública.

Para alcançar o objetivo da pesquisa de investigar para cada característica qualitativa da informação contábil como produzir informações de qualidade para o controle social,

desenvolveu-se um roteiro de entrevista com três abordagens distintas. A **primeira** abordagem consistiu em uma livre descrição, pelo entrevistado, sobre uma licitação em que tivesse acompanhado e deveria descrever sobre os problemas enfrentados e as maneiras utilizadas para superar os problemas. A escolha da licitação foi feita pelo entrevistado. Essa estratégia foi utilizada para que o entrevistado revelasse maneiras de superar dificuldades ao se relacionar com informações do setor público governamental, sem estar necessariamente ciente de que era esse o objetivo e, assim, dar possíveis soluções do que é necessário para que as informações tenham qualidade. Esperava-se dessa abordagem, que as formas de superar as dificuldades nas atividades fossem majoritariamente ligadas com as questões institucionais, ou seja, as soluções sairiam de conhecimentos propagados pela rede [OSB](#). É claro, esperava-se também por diferentes habilidades e capacidades individuais que pudessem ser descritas, mas em menor frequência.

A **segunda** abordagem consistiu em questionar o entrevistado sobre o uso que faz das informações. Os questionamentos estavam direcionados às características qualitativas da informação contábil. Portanto, esta etapa teve duas finalidades principais: obter formas de gerar informações contábeis com qualidade e verificar o que os entrevistados consideravam sobre a relevância, a representação fidedigna, a comparabilidade, a tempestividade, a compreensibilidade e a verificabilidade das informações que utilizam. Foram discutidas sobre oito questões, uma para cada característica qualitativa, com exceção da compreensibilidade e da verificabilidade que foram discutidas duas questões para cada.

Na **terceira** abordagem foi solicitado que o entrevistado se colocasse hipoteticamente no lugar de um funcionário público responsável pela produção e divulgação de informações. Foi questionado o que ele faria para garantir a qualidade de cada característica qualitativa da informação. A intenção nesta terceira abordagem foi que ficasse claro para o entrevistado que ele deveria apontar possíveis medidas para garantir a qualidade da informação.

Apesar do roteiro de entrevista conter três abordagens distintas para verificar as evidências relacionadas à geração de informações contábeis de qualidade, ele foi dividido em cinco partes: questões gerais (parte 1), licitações (parte 2), indicadores de gestão pública (parte 3), características qualitativas – usuário em confronto com a informação (parte 4) e características qualitativas – usuário no papel de responsável pela informação (parte 5). A parte 2 corresponde a primeira abordagem, a parte 4 corresponde a segunda abordagem e a parte 5 corresponde a terceira abordagem.

A finalidade das partes 1 e 3 não era de verificar as evidências de qualidade. Na parte 1 estão as questões gerais, cujo objetivo era investigar a visão dos entrevistados sobre o

observatório, ampliando assim o conhecimento do papel de um observatório social. Além disso, as questões gerais foram consideradas “fáceis”, no sentido de que qualquer membro do observatório poderia responder e assim diminuir a “tensão” do início da entrevista. Foram discutidas cinco questões gerais. Na parte 3, a finalidade era verificar se os observatórios usam ou não os indicadores de gestão pública e o porquê. O roteiro de entrevista utilizado nesta etapa está no APÊNDICE E.

O processo de análise dos dados envolveu a transcrição das entrevistas e a utilização da análise de conteúdo. Em particular, para verificar quais são as evidências da qualidade das informações contábeis, a análise de conteúdo envolveu a leitura cuidadosa de toda a entrevista (mesmo que se esperava encontrar as evidências apenas nas partes 2, 4 e 5). Procurou-se por frases e parágrafos que continham formas de possibilitar a realização das atividades dos observatórios ou descrições diretas sobre o que é necessário para que a informação tenha qualidade. Estas frases e parágrafos foram reescritas de forma simplificada, extraindo a principal ideia do entrevistado, o que gerou a mesma quantidade de evidências que havia de frases ou parágrafos previamente selecionados.

### 3.4 QUESTIONÁRIOS

Para atingir o objetivo de determinar o quanto cada fator condicionante da qualidade da informação é importante para a realização dos trabalhos dos observatórios sociais, optou-se pela aplicação de questionários eletrônicos de forma censitária aos observatórios sociais.

Para a elaboração dos questionários foi utilizada a técnica categorial de análise de conteúdo. Como unidades de registro para a codificação, utilizou-se de frases que descrevessem formas de atingir uma informação de qualidade ou que permitissem o adequado trabalho dos observatórios sociais (processo que foi realizado na etapa 2 de entrevista). A categorização buscou classificar os diferentes códigos em uma representação simplificada dos dados das entrevistas. Para esta categorização, as 40 evidências obtidas na etapa 2 de entrevista foram distribuídas em categorias formuladas a partir de ideias e conceitos dos capítulos relativos ao referencial teórico.

Os questionários foram divulgados aos observatórios através de e-mail que continha o endereço eletrônico para acessá-los. Além dos e-mails, foram realizadas ligações telefônicas aos observatórios para dar ciência da pesquisa e da aplicação dos questionários. Diversas ligações foram realizadas para conseguir falar com algum membro de cada observatório e assim obter um número maior de respostas. O e-mail continha instruções de que o respondente deveria

ter conhecimento sobre as atividades realizadas pelo observatório social. Contudo, não restringia as respostas a algum perfil específico de respondente, a escolha e o julgamento ocorreram nos próprios observatórios. Foi feito isso para que houvessem diferentes perfis de respondentes e o resultado se aproximasse da realidade do entendimento de toda rede [OSB](#).

O questionário apresentou questões sobre dados pessoais, referentes aos observatórios e 11 fatores condicionantes à qualidade da atuação de um observatório social que deveriam ser avaliados em uma escala de zero a dez referente a sua importância (estas 11 categorias foram originadas das 40 evidências obtidas na etapa 2 de entrevista). O valor zero significa que a forma apresentada não tem nenhuma importância para as atividades do observatório, ao passo que o valor dez significa muita importância às atividades de um observatório. O questionário contém ainda questões sobre dados pessoais e relativos aos observatórios. O modelo do questionário encontra-se no APÊNDICE F.



## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A apresentação e discussão dos resultados está segregada conforme a realização das etapas metodológicas. Entretanto, em momentos oportunos, as análises de diferentes etapas são confrontadas e reunidas para gerar resultados mais robustos. A ordem de apresentação é: primeira fase de entrevista, segunda fase de entrevista e aplicação de questionários.

### 4.1 PRIMEIRA FASE DE ENTREVISTA

Para verificar se as atividades realizadas no dia-a-dia dos observatórios realmente condizem com o plano teórico, foi realizada uma entrevista no Observatório Social de Mandaguari – ADAMA. Como a entrevista foi transcrita e como houve a participação de dois membros do observatório nesta entrevista, quando for oportuno a citação referente a fala dos entrevistados, esta será representada através das siglas E1MAN e E2MAN (“E” de entrevistado e “MAN” de Mandaguari).

Na primeira fase de entrevista, foi possível constatar que a principal atividade desempenhada pelos observatórios se refere ao acompanhamento das licitações, desde o lançamento dos editais até a entrega dos produtos e serviços, como apontado no Manual de Implantação e Operacionalização de um Observatório Social (chamado daqui para frente apenas de manual). Como citado pelo entrevistado:

*Eu acredito que a principal atividade mesmo é o acompanhamento das licitações desde o lançamento do edital” (E1MAN, comunicação pessoal, 12 de agosto de 2016).*

O fato de a principal atividade dos observatórios ser o acompanhamento das licitações não significa que todos os observatórios a realizam desde o início das suas atividades. Um exemplo que ilustra este fato é o que ocorreu com o observatório social de São Paulo, cujas informações foram obtidas através de ligação telefônica. Neste observatório, as atividades iniciaram-se no primeiro trimestre de 2016, contudo, não foram realizadas atividades de monitoramento de licitações durante o primeiro ano. Em 2016, o observatório teve foco em atividades de treinamento de seus membros e já planejava a realização das atividades de monitoramento de licitações. Os demais contatos realizados com outros observatórios também indicaram a importância das atividades de monitoramento de licitações.

Além dos entrevistados afirmarem que o monitoramento de licitações é a principal atividade desempenhada pelos observatórios, tal fato também pôde ser verificado no momento em que descreveram sobre as atividades realizadas no observatório. Foram citados monitoramentos de licitações envolvendo: compra de medicamentos, serviço de corte e poda de árvores, manutenção da frota municipal, revitalização de praça pública, aquisição de medalhas e troféus e aplicação de manta asfáltica.

Ao questionar se as principais atividades são as mesmas entre os diferentes observatórios, foi respondido que sim e que os observatórios seguem as diretrizes do manual do [OSB](#):

*Sim, esse processo é o mesmo, porque justamente da forma que você verificou, ele está aqui, no nosso manual de implantação e operacionalização de um observatório social (EIMAN, comunicação pessoal, 12 de agosto de 2016).*

Apesar disso, existem algumas particularidades. Por exemplo, existe uma parceria firmada entre os observatórios e o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) para realização do concurso de desenho e redação. Enquanto alguns observatórios apenas divulgam o concurso, outros, como o observatório de Mandaguari, auxiliam na realização do concurso com a inclusão de premiação local para incentivar a participação de mais professores e alunos. Desta forma, os observatórios desfrutam de certa autonomia em suas atividades e costumam apresentar o que chamam de “boas práticas” em encontros que reúnem os vários observatórios.

*...temos uma parceira também com a controladoria geral da união, então a CGU, que agora até mudou o nome, está realizando, assim como já realizou em anos anteriores, o concurso de desenho e redação, que é um trabalho que fazemos com as escolas. Só que o observatório de alguns municípios vai apenas divulgar o trabalho da CGU, que é um trabalho em âmbito nacional. Agora, alguns observatórios, por exemplo, o nosso, além de fazer o do âmbito nacional, da esfera nacional, nós vamos também fazer o concurso de redação com premiação local... então é só para ver que não é rígido, cada um adapta à sua realidade (EIMAN, comunicação pessoal, 12 de agosto de 2016).*

Para saber sobre a atuação dos observatórios frente à gestão pública, foi questionado se os observatórios auxiliam a gestão pública ou só a monitoram e controlam. A resposta foi que eles exercem o controle social e que auxiliam por meio de orientações e indicações de falhas e suspeitas de irregularidades, mas que não funcionam como uma extensão da câmara municipal ou da prefeitura. Sendo assim, acabam ajudando de forma indireta. Se o gestor público tem foco na boa gestão pública, então os observatórios auxiliam indiretamente na gestão.

*Nós exercemos mesmo o controle social. Então nós apoiamos no sentido de dar orientação, de dar sugestões, de indicar aonde têm falhas, o que nós consideramos que tem uma suspeita de irregularidade, que eles devem rever aquela situação. Mas nós não podemos funcionar como um braço, como uma extensão nem da câmara municipal, nem da prefeitura, porque a nossa função não é esta, nós estamos mesmo para monitorar, para acompanhar, fazer o trabalho do controle social (EIMAN, comunicação pessoal, 12 de agosto de 2016).*

Ao perguntar sobre o principal meio informacional utilizado para a realização dos trabalhos, foi citado o exemplo do que ocorre com as atividades de monitoramento de licitações. O primeiro passo para a obtenção das informações consiste na leitura do jornal Diário Oficial do Município. Após a leitura, espera-se que as informações sejam disponibilizadas eletronicamente no portal da transparência do município. Os entrevistados afirmaram que o portal de transparência é uma importante ferramenta, tendo em vista que nele são divulgados em torno de 70% das informações necessárias para a realização das atividades. É importante salientar que o portal de transparência pode não ser tão útil para outros municípios, pois as informações que cada município divulga através desta ferramenta são diferentes.

*No caso, a “estagiária” é a responsável, ela chega aqui todos os dias e lê o jornal oficial do município. Ali é a parte do jornal mesmo, escrito. Mas também acompanha-se tudo eletronicamente, pelo portal da transparência... Então quer dizer, o portal da transparência tem nos ajudado bastante, tendo em vista que agora ele está, não com todas as informações, mas pelo menos ele está atendendo quase 70% do que nós precisamos (EIMAN, comunicação pessoal, 12 de agosto de 2016).*

Ao questionar sobre o uso de informações contábeis, os entrevistados relataram que verificam os relatórios mensais de despesas do município. Além disso, citaram a verificação dos valores empenhados, valores em conta, fornecedores a serem pagos e valores de receitas.

Informaram que fazem o uso de informações contábeis para divulgar à sociedade, em uma atividade que chamam de educação fiscal. Os observatórios apresentam para os cidadãos tanto os dados relativos às suas atividades, quanto os dados relativos à atuação da administração pública. Entre estes dados, os mais comuns são referentes às licitações monitoradas e a economia gerada aos cofres públicos. Entretanto, o conteúdo varia entre os observatórios, podendo ser apresentados a receita dos municípios, os detalhamentos por cada tipo de tributo, os índices de gestão pública etc. Dependendo geralmente de cada coordenador e da estrutura e atuação do observatório.

*Como nós temos no nosso programa a disseminação da educação fiscal, nós fazemos nas nossas prestações de contas, a apresentação para os cidadãos do seguinte, em 2013 o município arrecadou tanto, gastou tanto. Tal secretaria gastou tanto, investiu isso em*

*tanto. Gastou tanto com folha de pagamento, tanto com... então retiramos dos relatórios do nosso município, o que ele gastou no ano passado, as receitas até desse mês, quanto que arrecadou de impostos, taxas, contribuições. Isso você pode ver inclusive nas prestações de contas no nosso site, para tentar levar esta informação à população (E2MAN, comunicação pessoal, 12 de agosto de 2016).*

Foi citada também a utilização da Lei Orçamentária Anual ([LOA](#)) para informar à população sobre o orçamento do município. Os entrevistados destacaram a dificuldade dos cidadãos em entenderem dados contábeis, explicando que é necessário levar o conhecimento a eles de forma mais acessível, por exemplo, utilizando gráficos e comparativos.

Ao abordar sobre os indicadores de gestão pública, foi relatado que a coleta de dados para a construção destes indicadores não é realizada nos observatórios, é de responsabilidade do desenvolvedor da metodologia (Adriano Strassburger). Este fato difere da informação divulgada no manual, que mostra que a coleta dos dados do balanço contábil e a alimentação dos indicadores de gestão pública devem ser realizados pelos observatórios. Os indicadores permitem a realização de comparações entre os municípios. Os indicadores envolvem dados relacionados com receitas realizadas, despesas em geral e por função e dados relacionados com educação, saúde, segurança e economia. Além disso, a ferramenta está em processo de desenvolvimento, sendo que foi lançada uma nova versão.

Outro questionamento realizado na entrevista foi sobre as dificuldades em lidar com informações técnicas e especializadas. Percebeu-se que uma variada gama de informações gera dificuldades na atuação dos observatórios. As atividades que envolvem as análises de licitações possuem como obstáculos informações relacionadas, por exemplo, à compra de medicamentos e à realização de obras. Muitas vezes, para que os observatórios possam encaminhar denúncias ou mesmo fiscalizar corretamente estas licitações, são necessários laudos e conhecimentos dos profissionais das áreas.

Fato semelhante foi relatado no momento em que os observatórios precisam trabalhar com informações financeiras e contábeis, em que a presença de termos técnicos e a complexidade de determinadas transações podem complicar o desenvolvimento dos trabalhos. Levando em consideração o parágrafo anterior, pode-se dizer que as dificuldades se somam. Quando há dificuldades relacionadas às obras e aos medicamentos, possivelmente também há a dificuldade contábil. Por exemplo, o conhecimento técnico necessário para avaliar uma obra, pode se referir a algum laudo ou vistoria específica, mas em dado momento, a dificuldade também é, será ou foi contábil, pois esta obra envolve a análise de dados orçamentários, realizados, empenhados etc, que são coletados, processados e divulgados pela Contabilidade.

De acordo com os relatos, uma forma para superar estas dificuldades é o contato com algum profissional que tenha o conhecimento necessário. Mas este contato não é simples, os profissionais têm escassez de tempo devido as suas próprias atividades e muitas vezes ocupam cargos públicos, o que faria com que tivessem que prestar informações que afetam agentes públicos próximos. Os entrevistados mencionaram que os observatórios maiores costumam ter pessoal capacitado e acesso mais fácil aos profissionais e os menores têm grandes dificuldades com informações técnicas, apesar disto não ser uma regra.

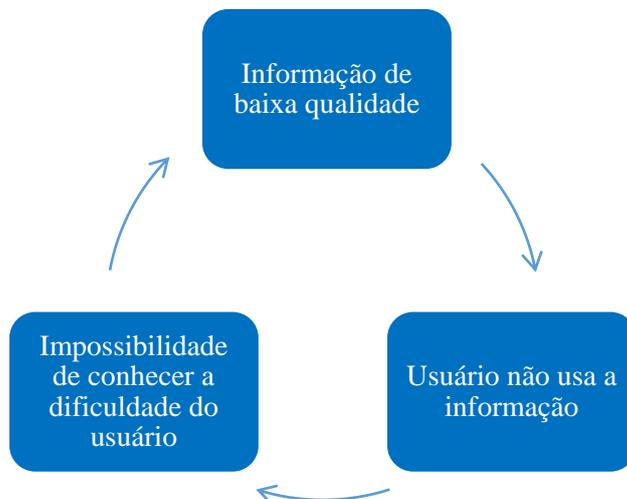
Pelo fato de os observatórios não realizarem a coleta dos dados contábeis para a construção dos indicadores, indicando uma possível dificuldade em realizar esta tarefa, e principalmente pelo relato direto das dificuldades técnicas com a linguagem contábil, percebe-se que a informação contábil não alcança a almejada qualidade.

Ao abordar o modelo do [NSP](#), foi destacada a existência de quantidade significativa de comentários acerca da baixa participação dos cidadãos na política e no governo e o fato de que os cidadãos querem se envolver e ajudar a trazer mudanças positivas para seus países. Estes dois fatos, baixa participação e vontade de participar, parecem contraditórios. Porém, se for levado em consideração que a participação dos cidadãos, pelo menos na forma como realizam os observatórios, necessita da análise de informações e que as informações são de difícil entendimento, uma possível explicação para o fato é que existe um círculo vicioso que envolve a participação dos cidadãos e a produção de informações contábeis de qualidade.

Este círculo considera que um dos motivos atrelados à baixa participação é a baixa qualidade das informações. Os cidadãos querem se envolver, mas não o fazem porque possuem dificuldades para utilizar as informações. E o ciclo se fecha com a dificuldade de melhorar a qualidade das informações devido à falta de uso delas. A Figura 8 representa de forma esquemática o círculo vicioso.

Os produtores das informações possuem a tarefa de produzir informações com qualidade para uma ampla gama de usuários e possuem dificuldades relacionadas à complexidade das informações, o que pôde ser visto em relatos no sentido de que os observatórios e a população em geral têm dificuldades para entender as informações divulgadas sobre a gestão pública. A dificuldade dos cidadãos em entender as informações pode frustrar as tentativas de envolvimento com o controle social, que, por sua vez, dificulta o entendimento de como produzir informações de qualidade, já que uma possível solução para aprimorar a qualidade da informação é investigar o uso e as dificuldades dos usuários.

Figura 8 – Círculo vicioso para a produção de informações de qualidade



Fonte: a pesquisa.

É claro que este círculo precisa ser quebrado. Para isto é necessário algum fator externo aos elementos da figura. O próprio observatório social é uma fonte que estimula esta quebra. Há alguns anos, dizer que “o que é do Estado não é de ninguém” não causaria tanto incômodo. Atualmente, a reação é diferente, a cultura de que o Estado pertence a todos está se difundindo, como foi falado em uma das entrevistas realizadas na etapa 2.

*...esse movimento é ao mesmo tempo um despertar de consciência da população que está percebendo que é a dona do Estado (E6POA, comunicação pessoal, 6 de dezembro de 2016).*

Com esta concepção, a preocupação dos cidadãos em cuidar dos gastos do Estado (ou seja, deles mesmos) é maior. Exatamente neste ponto que está o estímulo do observatório social como fonte de quebra para o círculo vicioso da má qualidade da informação: estas instituições incentivam a participação do cidadão no controle social, que por sua vez necessita de informações para participar (mesmo se forem informações de baixa qualidade, já que pouco é mais do que nada) e assim é possível conhecer as necessidades dos cidadãos e aprimorar a qualidade das informações.

Na segunda entrevista realizada em Mandaguari, ao perguntar sobre as dificuldades no começo dos trabalhos foi relatado que:

*A maior dificuldade que teve no começo... é que não tinha disponibilização. Não existia o portal da transparência, e não atendiam, você tinha que ir lá, ficar pedindo, implorando e não saía (E1MAN, comunicação pessoal, 21 de novembro de 2016).*

Os controladores sociais tinham a vontade de participar e de saber sobre a gestão pública, assim como orienta o modelo do [NSP](#). O observatório é uma instituição que possibilita e incentiva a participação. Mesmo que no início não havia informações e nem a intenção de disponibilizá-las, com a necessidade e cobranças, as informações começaram a ser cedidas. O direito de cobrança e o dever dos políticos e servidores públicos em prestarem contas à população é explicado na forma da accountability social inserida no modelo do [NSP](#).

#### 4.2 SEGUNDA FASE DE ENTREVISTA

Como mencionado no capítulo anterior, a segunda fase de entrevistas ocorreu com os observatórios localizados em Mandaguari, Goioerê, Porto Alegre e Ponta Grossa. Os resultados apresentados levam em consideração a análise conjunta das entrevistas, a não ser quando citado individualmente algum dos entrevistados. Seis entrevistados participaram dessa etapa, sendo dois em Mandaguari (os mesmos que participaram na etapa anterior), um em Goioerê, dois em Ponta Grossa e um em Porto Alegre. Para manter o sigilo dos entrevistados, eles serão mencionados através das seguintes siglas: E1MAN e E2MAN para Mandaguari, E3GOI para Goioerê, E4CAM e E5CAM para Campos Gerais e E6POA para Porto Alegre.

Dois quesitos obtidos na primeira fase de entrevista foram importantes para esta segunda fase. Primeiro, que a principal atividade realizada pelos observatórios consiste no monitoramento das licitações, o que conduziu a criar um roteiro de entrevista que tivesse foco nesta atividade. Em segundo lugar, foi possível perceber que a atividade que envolve diretamente a análise de dados dos demonstrativos contábeis é relativa aos indicadores de gestão pública, que instigou a verificar se os observatórios utilizam estes indicadores.

Da metodologia descrita no capítulo anterior, o roteiro de entrevista foi dividido em cinco partes: questões gerais, licitações, indicadores de gestão pública, características qualitativas – usuário em confronto com a informação e características qualitativas – usuário no papel de responsável pela informação. Apesar destas cinco divisões, é importante lembrar que três delas tinham uma finalidade comum, obter as evidências da qualidade da informação contábil (partes 2, 4 e 5). Devido a este motivo, a apresentação e as análises dos resultados referentes às evidências da qualidade da informação contábil foram realizadas de forma conjunta. Portanto, a ordem de apresentação das análises e resultados é a seguinte: questões gerais, evidências da qualidade da informação contábil e indicadores de gestão pública.

#### 4.2.1 Questões Gerais

Foram feitas cinco questões gerais. A primeira delas abordou o que o entrevistado entendia sobre o que era o observatório social da sua cidade. De acordo com as respostas, os observatórios consistem em organizações não governamentais sem fins lucrativos em forma de associação, sendo constituídos por cidadãos, segmentos da sociedade, entidades representativas de classe, entidades representativas do empresariado, empresas do ramo privado, entre outros e que possuem relativa subordinação técnica ao Observatório Social do Brasil. Os membros devem ser apartidários. Boa parte dos trabalhos realizados nos observatórios acontecem por meio de voluntários. Além disso, foi mencionado que os observatórios consistem em espaços para realizar o controle social dos gastos públicos e trabalhar com a sociedade a cidadania fiscal.

A segunda questão abordou sobre os principais objetivos dos observatórios em cada cidade. Os entrevistados mencionaram os seguintes: buscar eficiência e qualidade na gestão pública, monitorar, fiscalizar e controlar os recursos públicos, evitar ou minimizar a corrupção, melhorar a qualidade de vida da população, monitorar os atos da administração pública municipal, trabalhar a educação fiscal para que no futuro mais pessoas fiscalizem e monitorem a gestão pública, promover a transparência e trabalhar para aumentar a concorrência nas licitações e conseqüentemente abaixar o preço dos produtos e serviços.

A terceira questão foi sobre o observatório receber apoio de outras organizações ou profissionais nas realizações das tarefas. As respostas foram unânimes de que os observatórios recebem ajuda. Das respostas, foram citados três tipos de apoio: apoio através de recursos financeiros, apoio relativo a conhecimentos técnicos e apoio na realização das atividades. Os apoios financeiros são oriundos de diferentes entidades ou pessoas, tais como cooperativas de crédito e os cidadãos no geral (informação que foi localizada em alguns dos sites dos observatórios). Os apoios técnicos são provenientes de profissionais com conhecimentos específicos sobre a atividade que o observatório realiza (por exemplo, de um farmacêutico se os trabalhos envolvem análise de medicamentos ou de um engenheiro se os trabalhos envolvem a análise de uma obra) e de Conselhos Estaduais e Federais que fiscalizam as profissões. Entre estes conselhos foram mencionados os conselhos estaduais e federais de Contabilidade:

*Temos também parcerias com estas instituições... CFC, CRC (E2MAN, comunicação pessoal, 21 de novembro de 2016).*

O apoio na realização das atividades consiste principalmente de trabalho voluntário de cidadãos. É importante ressaltar que uma mesma entidade ou pessoa pode estar classificada em qualquer um destes três tipos de apoio, por exemplo, um engenheiro pode contribuir financeiramente ao realizar uma doação em dinheiro, de forma técnica ao gerar um laudo de vistoria e pode ser um voluntário que contribui efetivamente nas atividades. As pessoas e entidades destacadas são consideradas como as principais apoiadoras no sentido de terem sido citadas de maneira mais recorrente.

A quarta questão visou compreender se o observatório conseguiria realizar as atividades sem os apoios mencionados. Em três dos quatro observatórios a resposta foi “não”. No outro observatório, a resposta foi que todo o trabalho seria prejudicado. Com esta questão foi possível perceber que a legitimidade, oriunda de diferentes órgãos, instituições, conselhos, entre outros que apoiam as causas do observatório é de extrema importância.

*Inclusive é preciso do maior número de representatividade de cada segmento da sociedade civil para o observatório já entrar com força. Então é OAB, é associação comercial. O conselho de administração do observatório, os conselhos fiscais, a própria diretoria e o quadro associativo, são formados por representantes destas instituições. (E2MAN, comunicação pessoal, 21 de novembro de 2016).*

*Justamente para que ele tenha esta força dentro da cidade, que tenha o respeito (E1MAN, comunicação pessoal, 21 de novembro de 2016).*

A quinta questão abordou sobre quais atividades são monitoradas por cada observatório. As respostas compreenderam principalmente o monitoramento de licitações, em que os observatórios mostraram diferentes focos de atuação. Por exemplo, o observatório de Goioerê atua mais incisivamente sobre a merenda escolar e obras públicas, enquanto o observatório de Campos Gerais monitora saúde, educação, assistência social, obras de grande vulto e recursos federais.

*...nós fazemos o monitoramento dentro de alguns programas que entendemos a importância da entrega. Então temos hoje o monitoramento da merenda escolar, o monitoramento de obras públicas, que são 2 monitoramentos específicos, e nós temos o monitoramento da produção legislativa (E3GOI, comunicação pessoal, 1 de dezembro de 2016).*

*Agora, o nosso foco de trabalho, de acompanhamento de licitações, que Ponta Grossa segue bastante, seria... saúde, educação, assistência social e obras de grande vulto (E4CAM, comunicação pessoal, 30 de novembro de 2016).*

Apesar de o monitoramento de recursos federais não estar presente na frase previamente citada do observatório de Campos Gerais, esta atividade foi complementada pelo outro entrevistado. Além disso, foram citadas as seguintes atividades: monitoramento da produção legislativa, monitoramento das diárias utilizadas pelo poder Legislativo, educação para a cidadania e mapeamento dos pontos críticos da execução da despesa pública.

Ao comparar estas declarações dos entrevistados sobre as atividades que são realizadas em seus observatórios sociais com o manual do [OSB](#), foi possível perceber que nem todas as atividades descritas no manual como obrigatórias foram citadas pelos entrevistados. Contudo, o que se observou ao longo das entrevistas é que os observatórios realizam outras atividades além das que foram apontadas neste momento. Um exemplo é a atividade de divulgar as licitações para que alcancem um número maior de participantes:

*Então nós monitorávamos todas as licitações, trabalhando a descrição, a divulgação principalmente, no município e depois montávamos esta tabela ao longo dos anos (E3GOI, comunicação pessoal, 1 de dezembro de 2016).*

#### 4.2.2 Evidências da Qualidade da Informação Contábil

Foi possível identificar 40 frases conforme o critério de análise descrito na metodologia. Destas 40 frases, retirou-se a ideia principal do entrevistado, resultando nas 40 evidências da qualidade da informação contábil.

Um ponto que merece ser destacado é que cada abordagem utilizada (relembrando que foram utilizadas três abordagens distintas, explicadas na metodologia, e que podem ser vistas no roteiro de entrevista do APÊNDICE E, partes 2, 4 e 5) gerou uma quantidade diferente de evidências da qualidade. A quantidade de evidências geradas pelas abordagens 1, 2 e 3 foram de 8, 9 e 21 respectivamente. Cabe salientar ainda que, apesar de não ser esperado, foram encontradas duas evidências na parte 1 do roteiro de entrevista. O Quadro 5 apresentado na sequência contém as 40 evidências.

Após cada evidência disposta no Quadro 5 existe um número sequencial de 1 a 40, que serve apenas para referência, e uma sigla que pode ser “A1”, “A2”, “A3” e “P1”, que representam as abordagens 1, 2 e 3 e a parte 1 do roteiro respectivamente, que deram origem a cada evidência.

Quadro 5 – Evidências da qualidade da informação contábil (pesquisa)

<b>Característica Qualitativa</b>	<b>Evidências</b>
Compreensibilidade	Seguir um modelo de atividades de outra instituição semelhante (Usuário) – 1-A1
	Padronização das atividades a partir da criação de redes colaborativas (Usuário) – 2-A1
	Colaboradores com conhecimentos específicos/técnicos (Usuário) – 3-A1
	Auxílio de órgãos de controle do Estado (Usuário) – 4-A2
	Treinamentos e participações em cursos (Usuário) – 5-A2
	Disponibilização de informações em linguagem pouco formal, mais acessível (Setor Público) – 6-A1
	Personalizar a disposição das informações públicas (Usuário) – 7-A3
	Disponibilização da informação que utilize poucos diretórios para ser encontrada (Setor Público) – 8-A3
	Utilização de material visual (Setor Público) – 9-A3
	Experiência adquirida ao longo do tempo trabalhando com as informações (Usuário) – 10-A2
	Reuniões para solucionar problemas referentes às informações (Usuário) – 11-A1
	Contatos com outros observatórios (Usuário) – 12-A2
	Aproximação entre população e governo (Setor Público) – 13-A3
	Oferecer treinamentos à população (Setor Público) – 14-A3
	Pesquisa e estudo sobre a informação (Usuário) – 15-A2
	Ensinar cidadania fiscal e controle social nas escolas e em programas de rádio e tv (Setor Público) – 16-A3
	Contratar empresa capacitada para disponibilizar as informações (Setor Público) – 17-A3
	Gravação e disponibilização dos atos públicos - Áudio e vídeo (Setor Público) – 18-A3
	Disponibilização de equipamentos que permitam o acesso à toda informação pública (Setor Público) – 19-A3
	Capacitação dos gestores e servidores públicos (Setor Público) – 20-A2
	Facilidade de diálogo com os responsáveis pelas informações (Setor Público) – 21-A1
	Participação popular através de voluntariado (Usuário) – 22-P1
	Possibilitar o acesso à informação, não limitar o uso apenas aos agentes governamentais (Setor Público) – 23-A2
	Análises e estudos detalhados dos processos que envolvem as informações (Usuário) – 24-P1
	Vontade dos agentes públicos disponibilizarem informações de qualidade (Setor Público) – 25- A3
Tempestividade	Divisão de tarefas (Usuário) – 26-A1
	Apoio à parte burocrática (Usuário) – 27-A1
	Ter ou contratar um sistema que atenda às necessidades do usuário (Setor Público) – 28-A3
	Interesse que a informação seja disponibilizada de forma adequada (Usuário) – 29-A3
	Interesse que a informação seja disponibilizada de forma adequada (Setor Público) – 30-A3
	Garantir rápido acesso à informação (Setor Público) – 31-A3
	Destinar um local específico e de amplo conhecimento para divulgar as informações (Setor Público) – 32-A2
Representação Fidedigna	Tornar o controle interno efetivo, robusto e concreto (Setor Público) – 33-A3
	Possibilitar a conferência da informação com outras fontes (Setor Público) – 34-A3
	Realizar pesquisas e estabelecer parcerias entre os órgãos de controle do Estado para determinar o que deve ser divulgado (Setor Público) – 35-A2
Comparabilidade	Padronizar a linguagem da informação (Setor Público) – 36-A3
Verificabilidade	Disponibilização de informação que possibilite a verificação com outras fontes (Setor Público) – 37-A3
	Não utilizar muitos termos técnicos (Setor Público) – 38-A3
Relevância	Demonstrar o impacto da informação (Setor Público) – 39-A3
	Conhecer a demanda dos usuários (Setor Público) – 40-A3

Fonte: a pesquisa.

Além deles, há também a palavra “Usuário” ou “Setor Público” entre parênteses. Estas palavras servem para determinar o ponto de vista no qual foi obtida a evidência. Por exemplo, na evidência 5, os treinamentos e participações em cursos são para os usuários das informações, no caso, os observadores sociais e não para os agentes do setor público.

Para relacionar cada evidência à sua devida característica qualitativa, foi respeitada a classificação proposta pelos entrevistados. Contudo, como os casos relacionados à primeira abordagem não tinham vinculação às características qualitativas, as evidências foram relacionadas conforme o julgamento da característica que possuía uma relação mais forte com elas. Analisando o Quadro 5 é possível perceber que a compreensibilidade é a característica que foi mais abordada. Deste modo, os entrevistados atribuem alta importância para esta característica qualitativa. Outro ponto que destaca esta importância é a análise por tipo de abordagem. A abordagem 1, em que o usuário não sofria nenhum tipo de indução para abordar sobre uma ou outra característica qualitativa, só está vinculada à compreensibilidade e à tempestividade. Este fato denota que as maiores preocupações dos entrevistados são entender e obter informações tempestivas.

No que pese os entrevistados atribuírem importância à compreensibilidade, como pode ser visto nos comentários seguintes:

*Para uma melhor compreensão tentaria pegar estes dados, transformá-los de uma maneira mais acessível, com uma linguagem um pouco menos formal (E3GOI, comunicação pessoal, 1 de dezembro de 2016).*

*...trazer a informação para que o povo entenda, tem que estar em um linguajar mais acessível (E1MAN, comunicação pessoal, 21 de novembro de 2016).*

*Ir ao ponto, já no ponto mesmo da informação, mas com a linguagem acessível, que qualquer um da sociedade vai conseguir entender (E5CAM, comunicação pessoal, 30 de novembro de 2016).*

Um dos entrevistados abordou as limitações:

*Tem que haver um esforço do poder público, em especial do órgão que gera e que gere a informação, para descer um pouco o nível da linguagem. Mas também tentar elevar um pouco o nível de compreensão da sociedade. Porque há um limite de descer a linguagem até chegar ao ponto que ela já não diz mais nada também. Chega um nível de simplificação tal que ela já perde o conteúdo (E6POA, comunicação pessoal, 6 de dezembro de 2016).*

Uma provável causa para a busca de informações em linguagens simples é a Lei n. 12.527 (2011), que expressa em seu artigo quinto que “É dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”. Do comentário do entrevistado de Porto Alegre, pode-se inferir que a promessa de disponibilizar informações em linguagem de fácil compreensão para toda sociedade é algo difícil de ser alcançado e que exige capacitar e educar os cidadãos.

A grande quantidade de depoimentos a favor da geração de informações de fácil entendimento à sociedade pode estar associada às dificuldades para compreender as informações. Fato que se reforça pelos depoimentos em todas as entrevistas de que são necessárias pessoas ou instituições com conhecimentos técnicos para entender determinadas informações e realizar determinados trabalhos:

*...Quando essa licitação terminava, que ia para a elaboração das planilhas orçamentárias pós licitação, entrava uma questão mais técnica, que foge do nosso conhecimento... Nós começamos a trabalhar com profissionais da área, nós conseguimos voluntários, dois arquitetos e agora temos mais um engenheiro, que juntos com outros voluntários trabalham dentro deste programa. O monitoramento da licitação ocorre por mim, porém a parte técnica ocorre por este programa, que é um programa à parte (E3GOI, comunicação pessoal, 1 de dezembro de 2016).*

*...que é o farmacêutico que trabalha com a gente, ele vai e confere tudo também (E1MAN, comunicação pessoal, 21 de novembro de 2016).*

*...para nós “descrição do conhecimento que possui”, entendemos termos “tipo do termo”. Agora você vai lá conversar com uma pessoa leiga, ela não vai entender, ela não vai saber o que quer dizer aquela informação (E5CAM, comunicação pessoal, 30 de novembro de 2016).*

*Se nós acompanhamos, por exemplo, algum assunto relacionado à área da saúde, nós temos o nosso rol de apoiadores, o conselho regional de farmácia, o conselho regional de medicina... essas entidades que detém um know how ou conhecimento técnico nos auxiliam nessas demandas específicas que de repente o corpo de voluntários não detém este conhecimento (E6POA, comunicação pessoal, 6 de dezembro de 2016).*

Foram suprimidos alguns termos na terceira citação, de Campos Gerais, para manter o anonimato do entrevistado. Foi percebido que, devido a esta dificuldade com certas informações, os observatórios possuem o foco de atuação sobre as atividades que possuem maior domínio técnico. Observatórios com colaboradores que possuem conhecimentos de direito, focam em aspectos jurídicos das licitações, observatórios com profissionais de arquitetura e engenharia focam na análise de obras e assim por diante. Desta forma, pode-se ver

a necessidade de pessoal com conhecimentos específicos para realizar alguns trabalhos e que a tão desejada informação simples para toda sociedade é, no mínimo, algo complexo de alcançar.

A partir deste momento, as evidências obtidas serão analisadas para cada característica qualitativa. Para a compreensibilidade, foram apontadas 25 evidências relacionadas à qualidade da informação. Cada evidência é comentada na sequência.

**Seguir um modelo de atividades de outra instituição semelhante:** é algo que deve ser realizado pelo usuário para que possa compreender a informação. Esta evidência mostra que a qualidade da informação também depende do usuário e não só dos responsáveis pela coleta, processamento e divulgação. O comentário realizado pelo entrevistado é de que seguiu o modelo de outro observatório para realizar suas atividades.

**Padronização das atividades a partir da criação de redes colaborativas:** semelhante ao item anterior, é um papel ativo do usuário para lidar com as informações. A participação dos observatórios na rede [OSB](#) capacita os observadores a compreenderem as informações que são necessárias em suas atividades.

**Colaboradores com conhecimentos específicos/técnicos:** esta é uma evidência que denota a dificuldade de compreensão das informações. Foi verificado que colaboradores com conhecimentos específicos contribuem positivamente para os trabalhos dos observatórios, mas denotam a dificuldade dos demais em compreender as informações.

**Auxílio de órgãos de controle do Estado:** esta evidência foi exposta do ponto de vista dos usuários, os observadores procuravam órgãos de controle (Ministério Público) quando tinham dificuldades com o entendimento das informações.

**Treinamentos e participações em cursos:** é uma forma de capacitação para o usuário. Novamente, mostra o papel ativo que o usuário tem para que a informação tenha qualidade para ele. Foi dito em entrevista que a participação em cursos foi uma das formas de superar as dificuldades relacionadas à compreensibilidade da informação.

**Disponibilização de informações em linguagem pouco formal, mais acessível:** apesar de ser algo complexo de ser atingido, como já foi discutido, foi apontado que é importante que as informações sejam disponibilizadas em linguagem simples, de forma a propiciar o entendimento.

**Personalizar a disposição das informações públicas:** esta evidência foi entendida do ponto de vista do usuário, que pode personalizar a informação de modo que ela seja mais compreensível para determinados públicos. Esta personalização tem a capacidade de influenciar na compreensão das informações, mas também pode ser relacionada com a relevância, no sentido de aprimorar os valores confirmatório e preditivo das informações. No caso em questão,

está nos planos de um dos observatórios a criação de um site que utiliza os dados da câmara municipal, mas fazendo uma disponibilização diferente da que já existe.

**Disponibilização da informação que utilize poucos diretórios para ser encontrada:** a evidência foi relacionada à compreensibilidade pelo respondente por acreditar que informações que precisam de muitos cliques, de muita procura para ser encontrada, prejudica a compreensibilidade da informação.

**Utilização de material visual:** foi dito na entrevista que em uma das apresentações dos trabalhos do observatório à população, foi discutido como seria a criação do site com as informações da câmara municipal. Nesta apresentação, foi dado destaque que itens, como imagens, figuras e gráficos, podem melhorar a compreensão das informações.

**Experiência adquirida ao longo do tempo trabalhando com as informações:** ao realizar o comparativo da diferença entre as dificuldades no começo das atividades do observatório com o presente, foi indicado que a compreensão das informações é maior decorrente da experiência adquirida.

**Reuniões para solucionar problemas referentes às informações:** é uma das formas que os observatórios utilizam para os membros interagirem. Caso algum membro tenha tido algum problema para entender a informação, o problema é discutido para que se chegue ao entendimento.

**Contatos com outros observatórios:** os contatos realizados entre os observatórios são fontes de aprendizado. Este aprendizado favorece a capacidade da realização das tarefas e da compreensão das informações.

**Aproximação entre população e governo:** a falta de proximidade entre órgãos de controle interno com a população foi citada como obstáculo à compreensão das informações. A aproximação pode atenuar esta dificuldade.

**Oferecer treinamentos à população:** foi mencionada a necessidade de explicar aos cidadãos sobre os conceitos relacionados ao setor público, como são produzidas as informações, entre outros aspectos. Estas explicações podem ser realizadas por meio de cursos e treinamentos à população.

**Pesquisa e estudo sobre a informação:** em uma das entrevistas foi argumentado que ao se deparar com dificuldades relacionadas à compreensão das informações, a solução era estudar e pesquisar sobre o assunto relacionado à informação ou atividade em questão.

**Ensinar cidadania fiscal e controle social nas escolas e em programas de rádio e tv:** esta resposta foi relacionada com a dificuldade de lidar com informações sobre o setor público. Ensinar cidadania e controle social nas escolas é uma maneira de capacitar os cidadãos a

entender as informações. Foi citada também a possibilidade de transmitir programas em rádio e televisão que versem assuntos de cidadania e controle social.

**Contratar empresa capacitada para disponibilizar as informações:** esta resposta também foi dada ao tratar da compreensibilidade. O sentido é de que a empresa tem que ter capacidade para possibilitar a entrega adequada da informação. Como a classificação dos entrevistados foi respeitada, esta evidência está relacionada à compreensibilidade. Contudo, o fato de empresa capacitada garantir a entrega e qualidade da informação tem relação com a representação fidedigna, principalmente em relação à completeza e ausência de erro.

**Gravação e disponibilização dos atos públicos - Áudio e vídeo:** foi argumentado que a gravação do que ocorre no momento das licitações, em áudio e vídeo, seria uma fonte muito importante para o cidadão. A possibilidade de análise de tais materiais realmente pode auxiliar no entendimento dos processos de compras públicas.

**Disponibilização de equipamentos que permitam o acesso à toda informação pública:** novamente, este assunto foi relacionado com a compreensibilidade, mas não está de fato fortemente atrelado a ela. A possibilidade de acesso à informação pode auxiliar na verificabilidade. Por isso, é uma ação importante que permite o acesso à informação e consequentemente a avaliação da qualidade.

**Capacitação dos gestores e servidores públicos:** a capacitação dos servidores públicos foi mencionada como uma fonte para aprimorar a compreensibilidade da informação. Indo além da vinculação proposta na entrevista, a capacitação dos servidores tem potencial mais amplo para a qualidade da informação. Com conhecimento, é possível aprimorar todas, ou ao menos, grande parte das características qualitativas.

**Facilidade de diálogo com os responsáveis pelas informações:** as ações dos observatórios envolvem, muitas vezes, comunicações com os gestores públicos. Essas comunicações, apesar de atreladas aqui à compreensibilidade, de maneira similar ao que já foi discutido, pode também aprimorar outras características qualitativas.

**Participação popular através de voluntariado:** como as evidências consideram a análise do que é preciso para a realização das atividades dos observatórios, foi identificado que uma das principais fontes para isso é a utilização de voluntários. Considerando os diversos conhecimentos que os voluntários podem possuir, é algo que pode auxiliar na compreensibilidade da informação.

**Possibilitar o acesso à informação, não limitar o uso apenas aos agentes governamentais:** evidência que se assemelha a “disponibilização de equipamentos que permitam o acesso à toda informação pública” no sentido de que a finalidade é permitir o acesso

e não aprimorar a qualidade. Foi atribuída à compreensibilidade e respeitada a classificação, embora esteja relacionada à verificabilidade. É uma ação importante para garantir a qualidade das informações, no sentido de que a informação que não pode ser acessada pelo usuário, não tem qualidade para ele.

**Análises e estudos detalhados dos processos que envolvem as informações:** esta evidência pode parecer semelhante à “pesquisa e estudo sobre a informação”. Contudo, há uma diferença importante. A análise do processo não se restringe a um tipo de informação, consiste em mapear os pontos críticos das atividades realizadas pelos observatórios, os potenciais problemas que podem ocorrer.

**Vontade dos agentes públicos disponibilizarem informações de qualidade:** os agentes públicos devem ter consciência da importância da disponibilização das informações, devem ter vontade de publicar informações de qualidade e não só fazer a divulgação por obrigação legal.

Estas foram as evidências relacionadas à compreensibilidade da informação. Como já relatado, também houve um número relativamente alto de evidências relacionadas à tempestividade, o que indica que a tempestividade atrai a atenção dos observadores. As evidências relativas à tempestividade são abordadas na sequência.

**Divisão de tarefas:** as informações contábeis são divulgadas com propósitos de accountability, que por sua vez envolve o ato do cidadão monitorar o agente público e cobrar a responsabilização do mesmo. A divisão de tarefas é uma evidência que afeta o planejamento da tempestividade, já que os responsáveis pelas informações devem levar em consideração qual é a capacidade dos usuários de utiliza-las. Se o processo de análises das informações é demorado, o prazo precisa ser longo.

**Apoio à parte burocrática:** esta evidência segue a lógica de que é algo a ser feito pelo usuário e de que a influência é sobre o planejamento da tempestividade. O apoio à parte burocrática se assemelha à divisão de tarefas, apenas com ênfase sobre a parte burocrática, no caso em questão, o coordenador de uma atividade específica passa detalhes das informações que necessita e o coordenador geral fica responsável pelo contato e solicitação das informações necessárias.

**Ter ou contratar um sistema que atenda às necessidades do usuário:** fato semelhante foi alegado para a compreensibilidade. Entretanto, como foram respostas obtidas em momentos diferentes e também em observatórios diferentes, manteve-se a evidência para as duas características. Vale salientar que muitas ações podem de fato influenciar mais de uma

característica. Como alegado pelo entrevistado, um sistema adequado pode influenciar na tempestividade das informações.

**Interesse que a informação seja disponibilizada de forma adequada:** este fator foi interpretado tanto do ponto de vista do usuário quanto do produtor (corresponde às evidências 29 e 30), uma vez que o entrevistado não deixou claro sob qual ângulo era o interesse que deveria haver para disponibilizar informações de forma tempestiva. Para a compreensibilidade foi apresentado um fator semelhante, que é sobre a vontade dos gestores públicos em disponibilizarem informações de qualidade, mas neste caso foi indicado que era do ponto de vista do setor público.

**Garantir rápido acesso à informação:** não pode haver excesso de exigências para que os usuários obtenham as informações. O exemplo fornecido foi a liberação rápida para acessar um canteiro de obras.

**Destinar um local específico e de amplo conhecimento para divulgar as informações:** ao abordar sobre os prazos disponibilizados em lei serem suficientes para as demandas dos observatórios, foi relatado que um portal da transparência municipal que atenda aos requisitos das leis é de extrema importância para a realização dos trabalhos do observatório.

Excluindo as características qualitativas da compreensibilidade e da tempestividade, as demais são do ponto de vista exclusivo do setor público. As evidências mencionadas para que a informação tenha qualidade do ponto de vista da característica da representação fidedigna, estão abordadas na sequência.

**Tornar o controle interno efetivo, robusto e concreto:** não foi apontado como obter o controle interno efetivo, robusto e concreto, contudo, estima-se que possa vir da capacitação dos agentes. Segundo a entrevista, estas características são necessárias para garantir que a informação tenha plena aderência à realidade.

**Possibilitar a conferência da informação com outras fontes:** A representação fidedigna envolve a disponibilização de informações completas, neutras e livre de erro. A conferência da informação com outras fontes permite ao usuário constatar se a informação apresenta, por exemplo, erros. Conforme analisado adiante, uma evidência muito semelhante foi citada para garantir a verificabilidade (disponibilização de informação que possibilite a verificação com outras fontes). Isto indica a existência de uma relação entre estas duas características, em que para avaliar se uma informação é fidedigna, ela precisa ser verificável. Contudo, possibilitar a conferência das informações, pode garantir a verificabilidade das mesmas, mas não garante que a informação disponibilizada esteja completa, seja neutra e não tenha erro, permite apenas avaliar se ela assim está. Por outro lado, se existe a possibilidade de

avaliar se a informação é completa, neutra e livre de erro, a probabilidade do responsável divulgar informações que atendam estas características é maior, já que a conferência pelo usuário pode levar o responsável a se justificar caso as informações não atendam aos requisitos mencionados.

**Realizar pesquisas e estabelecer parcerias entre os órgãos de controle do Estado para determinar o que deve ser divulgado:** foi relatado que uma forma para determinar o que deve ser divulgado é o estabelecimento de parcerias entre órgãos de controle. No caso, foi citado que o Ministério Público e o Tribunal de Contas poderiam fazer um trabalho em parceria para determinar o que deve ser disponibilizado.

Para a comparabilidade, foi apresentada apenas uma evidência, **padronizar a linguagem da informação:** de acordo com o entrevistado, para que a informação seja comparável é necessário garantir o padrão na linguagem, tanto a padronização em relação ao momento da disponibilização (passado e presente), quanto a padronização em relação aos entes, instituições, estados e municípios. Como descrito nas [IPSAS](#), há relação entre comparabilidade e compreensibilidade.

Para a verificabilidade, foram apresentadas duas evidências para permitir a qualidade desta característica. A primeira é **possibilitar a conferência da informação com outras fontes:** de fato, a possibilidade de conferência da informação com outras fontes permite a verificabilidade da informação. Como exemplificado na entrevista, pode-se dar acesso aos extratos bancários da prefeitura para auxiliar em conferências sobre a folha de pagamento de servidores públicos.

A segunda evidência é **não utilizar muitos termos técnicos:** esta evidência se assemelha muito a uma das condições para a compreensibilidade. De forma semelhante ao que foi discutido, que a verificabilidade permite a avaliação da representação fidedigna, a compreensibilidade auxilia na comparabilidade, já que maior comparabilidade pode resultar em maior compreensibilidade.

Sobre a última característica qualitativa, para que a informação seja relevante, os resultados mostram que é necessário demonstrar o impacto da informação e conhecer a demanda dos usuários, como destacado na sequência.

**Demonstrar o impacto da informação:** a demonstração de possíveis impactos da informação pode auxiliar os usuários quanto à potencialidade do uso da informação, conferindo valores confirmatório e/ou preditivo.

**Conhecer a demanda dos usuários:** de acordo com o relato na entrevista, conhecer e entender qual é a demanda informacional do controle social propicia a entrega de informações com impacto para os usuários, com utilidade para o trabalho que eles desempenham.

Como apresentado, algumas evidências possuem relação com mais de uma característica qualitativa. Para que isso fique mais claro será abordado um exemplo em maiores detalhes. No caso de possibilitar o diálogo com os responsáveis pelas informações, o usuário pode esclarecer dúvidas e aprimorar a sua compreensibilidade. Esta facilidade de diálogo pode permitir também que inspeções e pedidos de informações ocorram de forma mais ágil, o que aprimora a tempestividade das informações:

*Para nós, observatório social, informação é, por exemplo, eu entrar no parque de uma obra e olhar o que está acontecendo naquela obra. Dependendo do que eu quero olhar, o prazo de 20 dias... quando eu chegar lá já não tem mais... Vou te dar um exemplo bem prático, pegamos uma obra, dependendo do que vai ser construído, tem a etapa de estaqueamento, que é quando o pessoal coloca grandes estacas de concreto para baixo do solo, para dar sustentabilidade ao que vai ser erguido acima do solo, para não desmoronar... Se eu tiver que pedir para a prefeitura para poder entrar no parque e os caras dizerem: ahhh, daqui a 20 dias eles me dão a resposta. E há casos em que eles levam 20 dias da lei para me dar a resposta, para me autorizar, para marcar uma agenda para eu poder entrar na obra. Quando eu chegar lá eles já terminaram o estaqueamento (E6POA, comunicação pessoal, 6 de dezembro de 2016).*

O prazo de 20 dias destacado é o da Lei de Acesso à Informação para que sejam atendidos os pedidos de acesso às informações. Cabe salientar que a lei orienta que o órgão público deve autorizar ou conceder acesso imediato à informação caso ela esteja disponível.

Cabe mencionar que algumas das evidências destacadas podem causar estranheza à primeira leitura. Exemplificando a partir das duas primeiras evidências, o leitor pode não entender qual seria o papel da contabilidade frente as tarefas de seguir um modelo de atividades de outra instituição semelhante e da padronização das atividades a partir da criação de uma rede. Estas atividades podem parecer exclusivas do usuário. Contudo, o papel da contabilidade, é pensar em como é possível divulgar informações que auxiliem os trabalhos das instituições de controle social. A informação contábil deve ter utilidade no contexto do controle social e auxiliar as instituições que realizam estes tipos de atividades. E como colocado nas [IPSAS](#), sem procurar atender demandas específicas.

Já que é importante para o cumprimento das atividades dos observatórios seguir um modelo de atividades, os profissionais da contabilidade podem elaborar modelos, manuais e padrões que ensinem para a sociedade como usar seus demonstrativos, sobre o que eles representam e onde encontrar as informações contábeis. O controle social não é uma demanda

específica, a contabilidade brasileira já está direcionando esforços para produzir informações contábeis de qualidade para esta finalidade, então entra a questão de qual uso o controle social pode fazer das informações contábeis, algo que poderia ser discutido e divulgado através destes manuais para incrementar a compreensibilidade das informações contábeis.

#### 4.2.3 Indicadores de Gestão Pública

De modo geral, os observatórios não fazem uso dos indicadores de gestão pública, mas acreditam que eles são importantes e planejam usar futuramente. O observatório de Mandaguari foi o único que declarou que faz o uso dos indicadores, entretanto que tem acompanhado muito pouco. Na sequência estão alguns trechos das respostas dos demais observatórios sobre o uso dos indicadores:

*Quando lançaram os indicadores, nós até tínhamos muito interesse de trabalhar. Porém, gostaríamos de ter dentro do nosso corpo de voluntários, alguém da área que pudesse encabeçar este trabalho dentro do observatório... Nós olhamos alguns exemplos de outros observatórios que trabalhavam os índices e particularmente achamos um pouco vago mensurar se aquele dinheiro que está sendo aplicado, por exemplo em saúde, em educação, está realmente sendo efetivo (E3GOI, comunicação pessoal, 1 de dezembro de 2016).*

*Não. Porque não temos voluntários que sejam capacitados para mexer com a parte dos indicadores... então teria que ser um voluntário de contabilidade ou administração ou áreas de exatas para conseguir trabalhar com esses indicadores (E4CAM, comunicação pessoal, 30 de novembro de 2016).*

*Ainda não. Nós já temos um grupo de voluntários que está se debruçando sobre isso, querendo ver o alcance que podemos ter com o uso dos indicadores, que produto nós podemos colher disso (E6POA, comunicação pessoal, 6 de dezembro de 2016).*

Os resultados alcançados com a discussão sobre os indicadores são semelhantes a outros discutidos anteriormente, sobre os problemas relacionados à compreensibilidade das informações. O baixo índice de utilização dos indicadores, somado às declarações sobre a necessidade de pessoal especializado para as análises, são evidências de que as informações contábeis são de difícil compreensão.

Não por acaso, as [IPSAS](#) apontam a necessidade de os usuários das informações contábeis terem razoável conhecimento sobre a entidade e o ambiente onde ela opera, o que vai ao encontro às ponderações realizadas. No caso dos observatórios, é necessário um amplo conhecimento sobre o setor público, já que os monitoramentos de licitações envolvem análises de diferentes órgãos e unidades dos poderes Executivo e Legislativo principalmente.

Grande parte dos observadores sociais possuem razoável conhecimento do ambiente e das entidades que monitoram. Segundo estes requisitos, eles deveriam ser aptos a lidar com as informações contábeis, uma vez que o IFAC (2016) determina que as informações devem corresponder às necessidades e conhecimentos dos usuários que tenham razoável conhecimento do ambiente. Apesar disso, não é o que mostraram os resultados. A grande proporção de relatos referentes à necessidade de pessoal especializado e ao baixo índice de utilização dos indicadores, mesmo com declarações sobre a importância do uso deles, revela que as informações contábeis não estão atendendo às necessidades e conhecimentos dos usuários.

#### 4.3 APLICAÇÃO DE QUESTIONÁRIO

O primeiro passo para a elaboração do questionário foi a categorização das 40 evidências constantes no Quadro 5. Essa categorização deu origem à 11 fatores, sendo eles: interesse e mobilização governamental, interesse e mobilização popular, organização das atividades do observatório, conhecimento e capacitação do usuário, conhecimento e capacitação do governo, linguagem da informação governamental, disponibilização de estrutura tecnológica, local da divulgação das informações, divulgação de dados primários, divulgação de dados processados e capacidade de manuseio da informação. Os fatores gerados foram chamados de fatores condicionantes da qualidade da informação contábil e estão relacionados às suas respectivas evidências no Quadro 6.

Os fatores condicionantes da qualidade da informação são frutos das entrevistas. Contudo, as entrevistas foram aplicadas em quatro observatórios, o que não dá uma visão geral de toda a rede [OSB](#). Para saber o quanto os demais observatórios acham importante os fatores condicionantes, foi aplicado um questionário eletrônico.

Da população dos 100 observatórios, obteve-se resposta de 60. Dos que não responderam, encontrou-se que três estavam em processo de reativação e um com falta de coordenador. Apesar de tentar diversas vezes o contato telefônico e até mesmo procurar por outros telefones que pudessem estar relacionados aos membros do observatório, ocorreu que em oito observatórios não foi possível nenhum contato. Nos demais casos, foi conversado com membros do observatório, ou em raras vezes, com ex-membro ou outra pessoa que conhecia algum integrante do observatório e que promoveria o contato. Em alguns casos foram passadas informações que revelavam uma baixa probabilidade de resposta, como cargas de trabalho muito elevadas que comprometiam o tempo para responder o questionário e início muito recente das atividades.

Quadro 6 – Fatores condicionantes da qualidade da informação contábil

<p style="text-align: center;"><b>1 - Interesse e mobilização governamental</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auxílio de órgãos de controle</li> <li>● Aproximação entre população e governo</li> <li>● Facilidade de diálogo com os responsáveis pelas informações</li> <li>● Vontade dos agentes públicos disponibilizarem informações</li> <li>● Interesse de disponibilização adequada</li> <li>● Possibilidade de conferência da informação com outras fontes</li> <li>● Realização de parcerias entre os órgãos de controle para selecionar o que deve ser divulgado</li> <li>● Conhecimento da demanda dos usuários</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>2 - Interesse e mobilização popular</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Colaboradores com conhecimentos técnicos</li> <li>● Pesquisa e estudo sobre a informação</li> <li>● Participação popular através de voluntariado</li> <li>● Apoio à parte burocrática</li> <li>● Interesse do usuário pela disponibilização da informação</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>3 - Organização das atividades observatório</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Seguir um modelo de atividades</li> <li>● Padronização das atividades a partir da criação de redes colaborativas</li> <li>● Contatos com outros observatórios</li> <li>● Análises e estudos dos processos que envolvem as informações</li> <li>● Divisão de tarefas</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>4 - Conhecimento e capacitação do usuário</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Treinamentos e participações em cursos pelo usuário</li> <li>● Experiência adquirida ao longo do tempo</li> <li>● Reuniões para solucionar problemas</li> <li>● Oferecer treinamentos à população</li> <li>● Ensinar cidadania fiscal e controle social nas escolas e em programas de rádio e tv</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>5 - Conhecimento e capacitação do governo</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Capacitação dos gestores e servidores públicos</li> <li>● Tornar o controle interno efetivo, robusto e concreto</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>6 - Linguagem da informação governamental</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Disponibilizar informações em linguagem pouco formal, acessível</li> <li>● Padronizar a linguagem da informação</li> <li>● Não utilizar muitos termos técnicos</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>7 - Disponibilização de estrutura tecnológica</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Disponibilização da informação que utilize poucos diretórios</li> <li>● Utilização de material visual</li> <li>● Contratar empresa capacitada</li> <li>● Gravação e disponibilização dos atos públicos - Áudio e vídeo</li> <li>● Disponibilização de equipamentos que permitam o acesso à informação</li> <li>● Ter ou contratar um sistema que atenda às necessidades do usuário</li> <li>● Garantir rápido acesso à informação</li> <li>● Disponibilização de informação que possibilite a verificação com outras fontes</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>8 - Local da divulgação das informações</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Destinar um local específico e de amplo conhecimento para as informações</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>9 - Divulgação de dados primários</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Personalizar a disposição das informações públicas</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>10 - Divulgação de dados processados</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Demonstrar o impacto da informação</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>11 - Capacidade de manuseio da informação</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Possibilitar o acesso à informação</li> </ul>

Fonte: a pesquisa.

Dos 60 questionários respondidos, 31 foram por participantes do sexo masculino e 29 por participantes do sexo feminino, resultando em percentuais de participação bem próximos entre os diferentes sexos (Tabela 1).

Tabela 1 – Sexo dos respondentes

Sexo	Quantidade	Percentual
Masculino	31	52%
Feminino	29	48%
Total	60	100%

Fonte: a pesquisa

Quanto a idade dos respondentes, 43 deles tinham entre 20 e 50 anos, que representam a maioria da amostra. Para uma melhor apresentação, os dados foram categorizados a cada 10 anos (Tabela 2).

Tabela 2 – Faixa etária dos respondentes

Faixa etária (anos)	Quantidade	Percentual
<20	2	3,3%
20-30	19	31,7%
30-40	13	21,7%
40-50	11	18,3%
50-60	6	10,0%
60-70	5	8,3%
70-80	4	6,7%
Total	60	100,0%

Fonte: a pesquisa

Foi questionado sobre o máximo grau de escolaridade completo dos respondentes. Seis possuem ensino médio (10,0%), 28 possuem ensino superior (46,7%), 20 possuem pós-graduação *lato sensu* (33,3%), cinco possuem mestrado (8,3%) e um marcou a categoria outro (1,7%), especificando que possui formação técnica em Contabilidade. Apesar dos respondentes serem relativamente bem capacitados, o que pode ser visto pelo percentual expressivo de escolaridade acima do ensino médio, é interessante salientar que, dada a complexidade do setor público, o pleno entendimento dos processos licitatórios e demais atividades desenvolvidas nos observatórios demandam diversas áreas de formações em um mesmo observatório, já que eles envolvem questões que podem estar relacionadas ao Direito, à Contabilidade, às Engenharias, entre outras várias áreas. A Tabela 3 contém os dados de escolaridade.

Tabela 3 – Escolaridade dos respondentes

Escolaridade	Quantidade	Percentual
Ensino Médio	6	10,0%
Ensino Superior	28	46,7%
Pós-Graduação Lato Sensu	20	33,3%
Mestrado	5	8,3%
Outro	1	1,7%
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: a pesquisa

Complementando a escolaridade, diversas áreas de formação foram citadas pelos respondentes que possuíam ensino superior, pós-graduação ou mestrado. As principais formações mencionadas foram administração e direito, que representam juntas aproximadamente 38% das respostas. Contudo, como foram citadas 29 áreas de formação, utilizou-se a tabela de áreas do conhecimento da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior [CAPES] (2017) para simplificar a apresentação. Cabe salientar que alguns respondentes tinham mais de uma área de formação e que três que possuíam ensino superior não responderam. Os dados sobre as áreas de conhecimento estão na Tabela 4.

Tabela 4 – Áreas de conhecimento dos entrevistados

Área do Conhecimento	Quantidade	Percentual
Ciências Sociais Aplicadas	46	66,7%
Ciências Biológicas	1	1,4%
Ciências da Saúde	1	1,4%
Multidisciplinar	8	11,6%
Engenharias	2	2,9%
Ciências Humanas	5	7,2%
Linguística, Letras e Artes	1	1,4%
Ciências Exatas e da Terra	2	2,9%
Não respondeu	3	4,3%
<b>Total</b>	<b>69</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: a pesquisa

Por meio da Tabela 4 é possível ver uma concentração de respondentes com conhecimentos relativos à área de Ciências Sociais Aplicadas (66,7%). Mesmo com esta concentração, foram citadas 29 formações distintas e que abrangem sete áreas do conhecimento, sem incluir o campo multidisciplinar. As diferentes formações são importantes para os

observatórios realizarem as suas atividades, haja visto que o ambiente ao qual atuam é complexo e demanda diferentes conhecimentos.

Outro aspecto solicitado no questionário foi referente à função que o respondente ocupa no observatório. Para simplificar, todos eles foram considerados no masculino, por exemplo, coordenador ou coordenadora estão no mesmo agrupamento. Agrupamentos similares também foram reunidos, por exemplo, diretor executivo e diretor administrativo foram considerados juntos no cargo de diretor. As simplificações não foram feitas para os cargos de presidente e vice-presidente, pois foi considerado que as atuações do presidente e do vice são diferentes das atuações dos presidentes e vices de partes específicas. A maioria dos respondentes são coordenadores ou presidentes (Tabela 5).

Tabela 5 – Função dos respondentes nos respectivos observatórios

<b>Função</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Porcentagem</b>
Administrador	3	5,0%
Coordenador	25	41,7%
Diretor	3	5,0%
Estagiário	4	6,7%
Presidente	12	20,0%
Presidente do Conselho de Administração	1	1,7%
Secretário	6	10,0%
Vice-Presidente	1	1,7%
Vice-Presidente de Metodologia	2	3,3%
Vice-Presidente para Assuntos Administrativos e Financeiros	1	1,7%
Vice-Presidente para Assuntos de Controle Social	2	3,3%
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: a pesquisa

Foi realmente visado que houvessem diferentes perfis de respondentes, pois isso aproxima mais os resultados dos questionários para o resultado real acerca do entendimento da rede [OSB](#).

Também foi investigado o tempo que os respondentes se dedicam às atividades do observatório. As respostas foram bem diversificadas, variando de uma a 44 horas semanais. A média foi de 25,3 horas semanais de dedicação.

Foi verificado há quantos anos os respondentes se dedicam às atividades do observatório social. As respostas variaram de cinco meses até 12 anos. Apesar dos observatórios não existirem ainda há 12 anos, alguns deles já realizavam atividades de controle social antes da existência da rede. Sendo assim, fazer parte da rede [OSB](#) foi mais por formalidade do que por

mudanças drásticas de atuação. O tempo médio de atuação dos observatórios é de aproximadamente três anos.

Quanto ao tempo de existência dos observatórios que responderam ao questionário, encontrou-se que o mais novo está em atividade desde 2016 e o mais antigo desde 2005. O tempo médio de existência aproximado destes observatórios é de cinco anos.

Participaram da pesquisa 60 observatórios de 13 estados e do Distrito Federal. Os estados com maior número de observatórios respondentes foi o Paraná, seguido de Santa Catarina. Estes resultados são devidos principalmente a quantidade de observatórios em cada estado. Paraná é o estado com mais observatórios, seguido de Santa Catarina. A quantidade de observatórios por estado que responderam ao questionário está na Tabela 6.

Tabela 6 – Quantidade de respostas aos questionários, por estado

<b>Cidade</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
São Paulo	5	8,3%
Rio Grande do Sul	5	8,3%
Santa Catarina	13	21,7%
Paraná	22	36,7%
Mato Grosso	3	5,0%
Rondônia	1	1,7%
Bahia	3	5,0%
Tocantins	1	1,7%
Pará	1	1,7%
Rio Grande do Norte	1	1,7%
Rio de Janeiro	2	3,3%
Goiás	1	1,7%
Mato Grosso do Sul	1	1,7%
Distrito Federal	1	1,7%
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: a pesquisa

O questionário apresentou uma pergunta sobre os principais apoiadores dos observatórios. Diversas entidades foram citadas. Apesar de não ter sido realizada uma contagem precisa dos apoiadores, percebeu-se que em maior frequência estão: universidades e faculdades, conselhos profissionais, Rotary Club, Ministério Público, lojas maçônicas, Conselhos Regionais (entre eles o Conselho Regional de Contabilidade e a Ordem dos Advogados do Brasil), Justiça Federal, diversos sindicatos, diversas associações (comercial, industrial, empresarial, de bairros), empresas específicas da cidade, cooperativas de crédito, Federação das

Indústrias do Estado do Paraná, Elos Clube, voluntários, Tribunais de Contas, Receita Estadual, entre outros.

A última questão relativa aos dados pessoais e aos observatórios, envolveu o motivo dos respondentes participarem dos observatórios. Os principais motivos alegados tinham vínculos com causas que envolvem justiça social, cidadania ou educação fiscal (18,7%), seguido por motivos atrelados à melhoria do país, cidade, política ou qualidade de vida (16,0%). A possibilidade de efetuar o controle social e motivos atrelados ao uso dos recursos (principalmente fiscalização e monitoramento destes recursos) apresentaram um percentual relativamente alto (13,3%). De maneira semelhante, o combate à corrupção também foi bastante citado (10,7%). Todos os motivos foram elencados e, quando possível, agregados de acordo com a principal motivação (Tabela 7).

Tabela 7 – Motivos dos respondentes participarem dos observatórios

<b>Motivo</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Causas de justiça social/cidadania/educação fiscal	14	18,7%
Combate à corrupção	8	10,7%
Contrato de trabalho	1	1,3%
Controle Social	10	13,3%
Curiosidade sobre o andamento da cidade	1	1,3%
Desejo de mudança cultural	2	2,7%
Gosto pessoal em trabalhar com o terceiro setor	1	1,3%
Indignação com o poder público	2	2,7%
Interesse acadêmico	1	1,3%
Melhoria do país/cidade/serviço público/política/qualidade de vida	12	16,0%
Obtenção de experiência/conhecimento profissional e pessoal	3	4,0%
Qualidade e eficiência na gestão pública	2	2,7%
Senso de pertencimento a uma causa coletiva	3	4,0%
Transparência dos atos públicos	5	6,7%
Uso dos recursos públicos	10	13,3%
<b>Total</b>	<b>75</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: a pesquisa

Analisando as principais motivações, é possível perceber que elas estão alinhadas com o modelo do [NSP](#), em que a cidadania democrática tem ligação com a capacidade do indivíduo em influenciar o sistema político. Os motivos mais ligados a esta questão envolvem o combate à corrupção, controle social, indignação com o poder público e o mau uso dos recursos, melhoria do país, da cidade, do serviço público, da política e da qualidade de vida, qualidade e eficiência na gestão pública, transparência dos atos públicos e uso dos recursos públicos.

O modelo do [NSP](#) ainda orienta que os cidadãos se preocupam com o todo e possuem um vínculo moral com a comunidade, mas que não sugere a eliminação do interesse próprio do indivíduo pela noção de espírito público. Mas sim um equilíbrio, um intercâmbio inicial entre ideias que são de interesse próprio com ideias que podem ser direcionadas ao senso coletivo. Os motivos alegados também apresentaram alguns que são de origem individual, como os que estão vinculados ao contrato de trabalho, curiosidade sobre o andamento da cidade, gosto pessoal em trabalhar com o terceiro setor, interesse acadêmico e obtenção de experiência e conhecimento profissional e pessoal. Contudo, se for considerado que os objetivos dos observatórios são de finalidade coletivas, os interesses individuais que inspiram a participação, se transformam em interesses coletivos.

O maior motivo da aplicação do questionário foi avaliar o entendimento da rede [OSB](#) referente ao quanto consideram importante cada um dos fatores condicionantes da qualidade da informação contábil e não ficar restrito ao entendimento dos observatórios que participaram das entrevistas. A apresentação da estatística descritiva dos resultados está na Tabela 8.

Tabela 8 – Estatística descritiva dos fatores condicionantes

<b>Categoria</b>	<b>Média</b>	<b>Nota Máxima</b>	<b>Nota Mínima</b>	<b>Desvio Padrão</b>	<b>Coefficiente de variação</b>
1 - Interesse e mobilização governamental	9,27	10	4	1,46	0,16
2 - Interesse e mobilização popular	9,40	10	2	1,60	0,17
3 - Organização da atividades do observatório	9,10	10	1	1,74	0,19
4 - Conhecimento e capacitação – observador	9,20	10	3	1,44	0,16
5 - Conhecimento e capacitação – governo	8,95	10	4	1,45	0,16
6 - Linguagem da informação governamental	9,13	10	3	1,42	0,16
7 - Disponibilização de estrutura tecnológica	8,72	10	2	1,91	0,22
8 - Local de divulgação das informações	8,77	10	2	1,96	0,22
9 - Divulgação de dados primários	7,28	10	0	3,00	0,41
10 - Divulgação de dados processados	8,47	10	4	1,69	0,20
11 - Capacidade de manuseio da informação	8,70	10	0	2,14	0,25

Fonte: a pesquisa

Pela análise da Tabela 8 é possível verificar que as categorias 1 e 2 (interesse e mobilização governamental e interesse e mobilização popular, respectivamente) foram as que obtiveram as médias mais altas. Tais categorias são aderentes ao modelo do [NSP](#) conforme propostos por Denhardt e Denhardt (2007), que considera central o papel do cidadão na administração pública. O modelo ilustra que os cidadãos querem se envolver e ajudar a trazer mudanças positivas para seus países. Ilustra também que os servidores públicos devem respeitar

e confiar nos cidadãos para juntos decidirem acerca do destino dos recursos públicos. E assim justifica o motivo do interesse e abertura do governo que possibilita e incentiva a participação dos cidadãos.

Já que estes itens foram considerados os mais importantes, a Contabilidade, por meio de seus profissionais e estudiosos, deve focar esforços nesta direção. Para corresponder a estes itens, os sistemas contábeis devem prever formas de estabelecer contatos que sejam fáceis, rápidos e eficientes entre os responsáveis pelas informações e os usuários. Os contadores também têm o importante papel de manter um bom relacionamento com os cidadãos, sempre que possível dirimindo suas dúvidas e fornecendo informações com agilidade. Mesmo que não tenham contato direto com os cidadãos, o bom relacionamento com outras áreas, como o controle interno, é de grande importância para que quem atenda o cidadão, faça isso de maneira satisfatória. Muitos observatórios fazem contatos diretos com o controle interno, que por sua vez costumam demandar informações da Contabilidade.

Quanto às categorias 3 e 4 (organização das atividades do Observatório Social e conhecimento e capacitação dos observadores, respectivamente), Dagnino (2002) afirma que os formatos institucionais são importantes para o sucesso destes espaços. Sendo assim, é coerente que os itens relacionados à organização das atividades e à capacitação dos observadores obtenham médias altas. O papel da contabilidade para estes fatores é auxiliar na capacitação dos observadores e atuar em conjunto para aprimorar a qualidade da informação.

Estas ações podem ser promovidas por meio de termos de cooperação, de palestras, cursos e apresentações. E de fato, já existe um termo de cooperação. Em 19 de outubro de 2016 foi firmado o acordo de cooperação entre o Conselho Federal de Contabilidade, o Observatório Social do Brasil e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Este tipo de termo, além de ter a possibilidade de ceder advogados e contadores para auxiliar na capacitação dos observadores e na realização das atividades, pode fornecer diretrizes para a organização das atividades dos observatórios, seja por orientações ou pelo convívio.

A categoria 6, que se relaciona com a linguagem simples para a publicação das informações, era esperada de ter média alta pelo fato de ter sido o fator mais mencionado referente à maneira de aprimorar a compreensibilidade das informações. Contudo, o que se observou pela descrição da forma que ocorrem as atividades e pelo relato em uma das entrevistas, é que muitas informações realmente são complexas e possuem uma capacidade limitada de simplificação. O que se constatou é que são necessários profissionais e instituições que tenham os conhecimentos técnicos necessários e apoiem os observatórios em suas

atividades. A possibilidade de divulgação de informações em linguagem simples, requer que a comunidade contábil conheça os usuários das informações.

Quase tão importante quanto os fatores citados, está a capacitação dos agentes públicos (categoria 5). Esta categoria também tem explicação no modelo do [NSP](#), uma vez que para prestar um serviço público que tenha uma interação positiva com o cidadão é preciso de capacitação para compreender o complexo modelo de administração pública em que está inserido. Sendo assim, é preciso investir em treinamento dos profissionais contábeis, de forma multidisciplinar, para que eles compreendam seus deveres tanto com os agentes políticos, quanto com os cidadãos.

A categoria 7, que compreende a estrutura tecnológica para possibilitar e auxiliar os usuários no entendimento e uso das informações públicas governamentais, que é tão valorizada na literatura de índices de divulgação governamental, assim como nesse neste trabalho, em que foram citados diversos itens envolvendo tecnologia para auxiliar na qualidade da informação, não alcançou uma nota tão alta quanto os fatores anteriores. Este fator pode estar associado à conclusão de Pinho e Sacramento (2016) de que existem barreiras estruturais construídas historicamente e custosas de serem superadas e que o cidadão digital é ativo para interesses próprios e não para assuntos políticos. O que indica a necessidade de investimentos do governo para que as barreiras possam ser derrubadas. Quanto à Contabilidade, os estudiosos podem trabalhar para mostrar a necessidade de investimentos em tecnologia para dispor aos cidadãos e convencer os governos desta necessidade.

O local para disponibilização das informações (categoria 8) alcançou uma média ligeiramente mais alta do que a estrutura tecnológica. O trabalho de Platt Neto (2005), assim como um dos itens propostos nesta pesquisa, abordavam a importância do local da disponibilização da informação. Contudo, o número de vezes que o local de divulgação apareceu nesta pesquisa ou na literatura consultada, foi muito menor do que a importância que se esperava da estrutura tecnológica. Este fato serve como um alerta para que se dê mais atenção a este aspecto. Novamente, é preciso conhecer o usuário para determinar os lugares estratégicos de divulgação das informações e fazer com que eles sejam de conhecimento geral.

Uma dúvida encontrada na literatura contábil, é se a Contabilidade deveria servir como um banco de dados, em que o usuário é quem deveria coletá-los e processá-los para gerar as informações ou se deveria atuar processando a informação de acordo com as necessidades e características dos usuários (Iudícibus, 2010). De acordo com as respostas aos questionários, ambos têm importância, embora a média para informações processadas tenha sido superior à divulgação de dados primários. A divulgação de dados primários pode ser mais ou menos

relevantes para outros tipos de usuários, mas os resultados encontrados mostraram que os observatórios sociais se preocupam com ambos. Tal fato contribui para o entendimento de que, no contexto dos observatórios sociais, a contabilidade deve fornecer tanto os dados como informações para os usuários.

Com exceção da categoria 9, os valores de desvio padrão amostral e coeficientes de variação foram relativamente próximos. O fator 9, além de ter obtido a média mais baixa, também foi o que obteve a maior variabilidade dos dados em torno da média, o que expressa as diferentes opiniões dos respondentes quanto à divulgação de dados primários. O coeficiente de variação indica que houve uma variação relativa dos dados em relação à média de 41%. Isto não implica que os dados primários são desnecessários, pelo contrário, a média pode ser considerada alta.

Por fim, a capacidade de manuseio da informação (categoria 11) obteve uma média relativamente alta. O motivo provável é por envolver a disponibilização da informação para todos. Privar os observatórios de utilizarem a informação é sinônimo de impossibilitar os seus trabalhos, como afirmado em uma das entrevistas:

*O observatório social depende das informações produzidas pelo controle interno, sem dúvidas, nossa matéria-prima é informação (E6POA, comunicação pessoal, 6 de dezembro de 2016).*

E continua:

*...a lei ainda carece de muitos ajustes, ela trata informação como se fosse um documento, como se fosse uma correspondência ou até mesmo uma resposta no site. Só que para quem trabalha no controle social, sabe que informação é todo e qualquer, como eu vou dizer isso, todo e qualquer objeto não seria o caso mas, todo e qualquer material, toda e qualquer observação, qualquer coisa que sirva para que nós possamos emitir a nossa opinião sobre determinado assunto. O que eu quero dizer com isso? Para nós, observatório social, informação é, por exemplo, eu entrar no parque de uma obra e olhar o que está acontecendo naquela obra (E6POA, comunicação pessoal, 6 de dezembro de 2016).*

A contabilidade precisa trabalhar para garantir que os dados possam ser acessados por todos e de forma automática, fato que exige um planejamento adequado do sistema contábil e também da qualidade dos locais de divulgação da informação.

Para fazer uma comparação geral dos resultados desta pesquisa com os quesitos observados na literatura de índices de divulgação governamental abordados no referencial teórico, foi elaborado o Quadro 7.

Quadro 7 – Evidências da qualidade da informação contábil (literatura)

<b>1 - Interesse e mobilização governamental</b>	<b>Autores</b>
Conversas com servidores sobre desempenho	Blanco, Lennard e Lamontagne (2011).
Informações de contato dos responsáveis pelas informações	Bakar (2016), Bernardes, Santos e Rover (2015), Cruz, Tavares, Marques, Jorge e Souza (2016), GIFT (2012), Matos (2015) e TCE-PR (2014).
Divulgação das respostas às perguntas frequentes da sociedade	Comitê de Transparência (2014), Matos (2015), TCE-PR (2014) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
Inclusão do cidadão na gestão pública	GIFT (2016), GIFT (2012).
<b>4 - Conhecimento e capacitação – observador</b>	
Elaboração de manuais	Filho e Naves (2014)
Treinamento sobre informações governamentais	Filho e Naves (2014)
<b>5 - Conhecimento e capacitação – governo</b>	
Treinamento sobre informações governamentais	Filho e Naves (2014)
<b>6 - Linguagem da informação governamental</b>	
Utilização de figuras para auxiliar a compreensão das informações	Bakar (2016), Platt Neto (2005) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
Padronização da informação	Bernardes, Santos e Rover (2015) e Matos (2015).
Existência de síntese nos relatórios	Platt Neto (2005) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
Utilizar gráficos para representar as informações	Bakar (2016), Platt Neto (2005) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
<b>7 - Disponibilização de estrutura tecnológica</b>	
Utilizar mecanismos para a segurança da informação	Damian e Merlo (2013).
Divulgar mecanismos e políticas de segurança da informação	Damian e Merlo (2013).
Utilização de glossário com termos técnicos	Bakar (2016), Comitê de Transparência (2014), Platt Neto (2005) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
Velocidade no acesso virtual às informações	Damian e Merlo (2013)
Utilização de mapa de site	Comitê de Transparência (2014), Matos (2015) e TCE-PR (2014).
Utilização de mecanismos de acessibilidade	Bernardes, Santos e Rover (2015), Matos (2015) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
Ferramenta de busca de informações por palavra-chave	Bernardes, Santos e Rover (2015), Cruz, Tavares, Marques, Jorge e Sousa (2016), Matos (2015) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
Ferramenta explicativa de itens do menu	TCE-PR (2014).
Poucos cliques para chegar até a informação	Comitê de Transparência (2014).
Informações georreferenciadas	Cruz, Tavares, Marques, Jorge e Sousa (2016).
Divulgar informações atuais e passadas separadamente	Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
Filtros e formas de agregar informações	Bakar (2016) e Viana, Tamer, Souza e Lima (2013).
<b>8 - Local de divulgação das informações</b>	
Divulgação nos lugares preferidos dos cidadãos	Platt Neto (2005).
<b>9 - Divulgação de dados primários</b>	
Utilização de dados primários	Open Government Data (2007).
<b>10 - Divulgação de dados processados</b>	
Divulgação de indicadores de desempenho	Bakar (2016).
Progresso das atividades e ações públicas	GIFT (2012), Platt Neto (2005).
Riscos que podem afetar as informações	Blanco, Lennard e Lamontagne (2011).
Mudanças de estimativas e correção de erros	Blanco, Lennard e Lamontagne (2011) e GIFT (2012).
<b>11 - Capacidade de manuseio da informação</b>	
Dados compreensíveis por máquinas	Eaves (2009), Open Government Data (2007).
Dados não proprietários	Open Government Data (2007).
Dados não discriminatórios	Damian e Merlo (2013), Open Government Data (2007), TCE-PR (2014) e Viana (2013).

Fonte: adaptado dos autores relacionados.

Para a elaboração do Quadro 7, foi realizada a leitura dos trabalhos indicados sobre a literatura de índices de divulgação governamental. Dois cuidados precisaram ser tomados para extrair as evidências relativas à qualidade. O primeiro cuidado é que as evidências encontradas deveriam ser relevantes ao contexto do controle social. Desta forma, evidências como a presença de carteira de clientes de companhias foram desconsideradas. O segundo cuidado é que, se a evidência pertencia a outro contexto, ela deveria ser passível de adaptação ao contexto do controle social. Por exemplo, o trabalho poderia citar a evidência relacionada com informações de contatos de uma pessoa em específico, contudo, isso é possível de adaptar ao contexto do controle social, passando para informações de contato dos responsáveis pelas informações do setor público.

Para comparar as evidências obtidas na literatura, com as que foram obtidas nesta pesquisa, foi elaborada a Tabela 9.

Tabela 9 – Quantidade de evidências por fator condicionante

Fator condicionante	Qtd	
	Pesquisa	Literatura
1 - Interesse e mobilização governamental	8	4
2 - Interesse e mobilização popular	5	0
3 - Organização das atividades dos observatórios	5	0
4 - Conhecimento e capacitação dos observadores	5	2
5 - Conhecimento e capacitação do governo	2	1
6 - Linguagem da informação governamental	3	4
7 - Disponibilização de estrutura tecnológica	8	12
8 - Local de divulgação das informações	1	1
9 - Divulgação de dados primários	1	1
10 - Divulgação de dados processados	1	4
11 - Capacidade de manuseio da informação	1	3
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>32</b>

Fonte: a pesquisa

A Tabela 9 apresenta na primeira coluna os fatores condicionantes da qualidade da informação contábil. Na segunda coluna, está a quantidade de evidências desta pesquisa relacionadas aos fatores. Na terceira coluna, está a quantidade de evidências da literatura sobre índices de divulgação governamental relacionadas aos fatores. É possível verificar diferenças significativas entre a quantidade de evidências que foram alocadas por fatores.

Pela literatura, percebe-se um foco de atenção muito alto para a qualidade relativa aos aspectos tecnológicos (categoria 7). Por outro lado, nenhuma evidência foi atribuída às

categorias 2 e 3 (interesse e mobilização popular e organização das atividades dos observatórios) e apenas duas evidências foram atribuídas à categoria 4 (conhecimento e capacitação dos observadores). Cabe mencionar novamente que os trabalhos foram verificados pensando sempre na possibilidade de adaptação à esta pesquisa. Sendo assim, se o trabalho verificasse, por exemplo, sobre a divulgação das informações do poder Legislativo e apresentasse alguma evidência da qualidade da informação associada à capacitação dos vereadores, ela seria interpretada como similar à capacitação dos observadores.

É importante destacar que a maioria dos trabalhos não tinha como objetivo verificar a razão das publicações serem de qualidade ou não e nem indicar o que deveria ser feito para aprimorar a qualidade das informações divulgadas. Contudo, as informações presentes na Tabela 9 são importantes para alertar sobre a importância de verificar outros quesitos que podem aprimorar a qualidade da informação, além daqueles ligados aos aspectos tecnológicos ou à disposição de conteúdo.



## 5 CONCLUSÕES

Por muito tempo parece ter ocorrido um ciclo vicioso da má qualidade da informação pública (obviamente incluída a informação contábil). Este ciclo possui a lógica de que uma informação de má qualidade retira o espaço do cidadão em participar da gestão pública, e como o cidadão não participa da gestão pública, o trabalho de descobrir como aprimorar a qualidade da informação para estes usuários é prejudicado, o que ocasiona o reinício do ciclo.

Os observatórios sociais são uma fonte externa que favorecem a quebra deste ciclo, uma vez que estas instituições precisam utilizar informações do setor público para desempenhar suas atividades. Desta forma, a informação que começa com a qualidade muito baixa, ou mesmo incapacidade de acesso, vai ao longo do tempo se aprimorando através de cobranças e denúncias dos observatórios.

Visando superar a problemática da má qualidade da informação, este trabalho teve como objetivo determinar quais são os fatores condicionantes para que as informações contábeis tenham qualidade para o exercício do controle social de acordo com a visão dos observatórios sociais.

Para atingir este objetivo, a estratégia de pesquisa envolveu a comparação das dimensões da qualidade da informação conforme as [IPSAS](#) com o trabalho de Kahn et al. (2002) da literatura de sistemas de informações. Envolveu também a análise das atividades exercidas nos observatórios sociais. Para isso, foi realizada uma entrevista com o Observatório Social de Mandaguari – ADAMA. Na sequência realizaram-se mais quatro entrevistas para obter as evidências da qualidade da informação de acordo com os observatórios (as entrevistas foram realizadas com os observatórios localizados em Goioerê, Mandaguari, Ponta Grossa e Porto Alegre). Por fim, as evidências foram distribuídas em 11 categorias, que deram origem a um questionário eletrônico aplicado aos observatórios de forma censitária para quantificar em uma escala de zero a dez a importância atribuída à cada categoria, chamadas de fatores condicionantes da qualidade da informação contábil.

Por meio da comparação das características qualitativas da informação contábil com as dimensões da qualidade da informação do estudo de Kahn et al. (2002), verificou-se que, apesar das [IPSAS](#) terem foco sobre as informações financeiras, a estrutura presente em ambas as literaturas é muito semelhante, com a principal diferença no nível de detalhamento sobre cada uma das dimensões ou características. Este fato indica que avaliar a qualidade da informação contábil é semelhante a avaliar a qualidade da informação.

Foi constatado que a principal atividade dos observatórios é o monitoramento de licitações. É uma atividade que envolve o uso de informações dos demonstrativos contábeis é referente aos indicadores de gestão pública. Quanto a estes indicadores, as entrevistas realizadas permitiram verificar que os observatórios acreditam que eles são importantes em seus trabalhos, mas que não estão utilizando os mesmos por falta de pessoal capacitado, o que leva a conclusão da necessidade de melhorias no desenvolvimento dos indicadores e/ou da dificuldade em lidar com as informações contábeis. Ao verificar o baixo uso dos indicadores de gestão pública pelos observatórios e a dificuldade de entendimento das informações contábeis, o trabalho teve foco sobre as informações relacionadas aos processos licitatórios.

A pesquisa identificou 40 evidências da qualidade da informação que estão associadas às características qualitativas da informação contábil. A característica com mais fatores vinculados foi a compreensibilidade, seguida da tempestividade. A conclusão sobre as características qualitativas é que os agentes de controle social se importam principalmente em entender e ter a disposição as informações de forma tempestiva.

Com as evidências da qualidade, foi possível determinar 11 categorias (fatores condicionantes) que classificaram o que é importante para permitir a realização das atividades dos observatórios sociais e contribuir para a qualidade da informação contábil. A literatura consultada tem se preocupado principalmente com aspectos relacionados ao conteúdo disponibilizado e a capacidade e qualidade da estrutura tecnológica. Diferente desta visão, os resultados desta pesquisa indicaram que os principais fatores para garantir qualidade à informação, sob a visão dos observatórios sociais, estão ligados ao interesse e mobilização dos cidadãos e do governo. Informação é mais do que disponibilização de documentos. Informação envolve diálogo, permissão, visualização. Informação de qualidade é aquela que permite o conhecimento sobre o que se está em foco e tem potencial para atrair demanda de usuários. Estes resultados ligados ao interesse e mobilização dos cidadãos e do governo estão vinculados a lógica do modelo do [NSP](#), conforme proposto por Denhardt e Denhardt (2007).

Outro ponto que chamou atenção é que, tanto a literatura, quanto os observadores tem atribuído excessiva preocupação com a disponibilização de informações que sejam acessíveis a todos. Contudo, o que se concluiu é que a capacidade de simplificação de grande parte das informações atribuídas ao setor público é muito limitada e que é necessário o auxílio de indivíduos ou instituições que possam contribuir com os conhecimentos técnicos necessários. Esta dificuldade e necessidade de auxílio são válidas para as informações contábeis, as entrevistas realizadas deram suporte a esta constatação, com declarações sobre as dificuldades

e pelo fato dos observadores sociais evitarem o uso dos indicadores de gestão pública por falta de pessoal com o conhecimento técnico necessário.

Quanto à Contabilidade, a conclusão que se chegou é que ela tem elevada importância aos observadores sociais. Foram relatados alguns usos que fazem das informações orçamentárias e de receitas e despesas dos municípios, além de declarações sobre o interesse em analisar os indicadores de gestão pública. Reforçando esta importância, os observatórios avaliaram, através do questionário, que tanto os dados quanto as informações são importantes para as suas atividades.

Levando em consideração os resultados da pesquisa, conclui-se que para gerar informações de qualidade para o exercício do controle social, os sistemas contábeis devem incluir uma estrutura que estimule a interação entre os usuários e os responsáveis pelas informações. Os contadores e demais responsáveis pelas informações, por sua vez, devem procurar capacitação e se preparar para atender as demandas informacionais dos usuários. Mesmo que não sejam eles que façam o contato direto com o usuário da informação, devem estar prontos para interagir com outros órgãos de controle que façam esta interação, uma vez que a contabilidade fornece informações para diversas finalidades e setores.

Quanto as limitações deste trabalho, indica-se que o fato de ter abordado exclusivamente os observatórios sociais restringe o alcance dos resultados às instituições de controle social que tenham atuações similares a eles. Além disso, a sociedade e as instituições estão sujeitas a passar por mudanças, o que leva os resultados da pesquisa a precisarem de revisões periódicas. Outra limitação da pesquisa se refere ao alcance da revisão de literatura sobre a divulgação de informações governamentais. A revisão foi limitada a alguns trabalhos relacionados com accountability, governo eletrônico, LAI e transparência. Tanto os temas quanto a quantidade de trabalhos analisados podem ser aprofundados.

Como sugestão de estudos futuros, indica-se uma revisão de literatura profunda e sistemática sobre a divulgação de informações governamentais. Sugere-se também a investigação do que permite a realização das atividades de outras entidades e pessoas voltadas ao controle social. A rede [OSB](#) tem crescido e ocupado uma posição relevante frente ao controle social, mas não é a única. Outra possibilidade de ampliar os horizontes da qualidade da informação contábil, é investigar se alguma outra instituição que se dedica ao controle social faz uso dos demonstrativos contábeis e para qual finalidade.

O novo olhar da qualidade da informação contábil deve ser direcionado às necessidades dos usuários. Pôde-se perceber que a estrutura tecnológica é muito importante, mas não suficiente para garantir a qualidade das informações. É condição indispensável que os usuários

possam interagir com os responsáveis pelas informações do setor público, de maneira fácil e rápida. Não há qualidade em uma informação que não possa ser analisada, verificada ou debatida sobre sua pertinência, uma vez que a pesquisa verificou que os observatórios, apesar de confiarem nas informações divulgadas, precisam em determinados momentos verificá-las na prática, por exemplo, visitando um canteiro de obras. Este novo olhar, também supõe que os usuários desempenham um papel importante no aprimoramento da qualidade da informação, através de cobranças para que isto aconteça e buscando capacitação para conhecer e compreender o setor público. Aliás, esta capacitação deve ocorrer de ambos os lados, tanto da sociedade, quanto do Estado, dada a complexidade do setor público. Por fim, este olhar enxerga que deve haver interesse do Estado e da sociedade. O interesse da sociedade em participar das atividades públicas e o interesse do Estado através de medidas que incentivem a participação da sociedade.

## REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. (2004). Finanças públicas, democracia e accountability. In P. R. Arvate & C. Biderman (Eds.), *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus.
- Argyris, C. (1968). *Personalidade e organização: O conflito entre o sistema e o indivíduo*. Rio de Janeiro: Renes Ltda.
- Audi, A. (2014). Jornal Gazeta do Povo: Fiscalização ajuda cidades a gastar de forma eficaz. Retrieved June 1, 2016, from <http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/fiscalizacao-ajuda-cidades-a-gastar-de-forma-eficaz-edsx6ln654lhmcwu57ohjqhqm>
- Bakar, N. B. A. (2016). Developing an accountability disclosure index for statutory bodies: A proposal. *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology*, 12(8), 885–899. <http://doi.org/10.19026/rjaset.12.2788>
- Beest, F. Van, Braam, G., & Boelens, S. (2009). *Quality of financial reporting: Measuring qualitative characteristics*. NiCE Working Paper 09-108. Retrieved from [https://www.google.com.br/?gws\\_rd=cr&ei=A29XUquFApTd4AOh7oD4DA#psj=1&q=Quality+of+Financial+Reporting:+measuring+qualitative+characteristics](https://www.google.com.br/?gws_rd=cr&ei=A29XUquFApTd4AOh7oD4DA#psj=1&q=Quality+of+Financial+Reporting:+measuring+qualitative+characteristics)
- Bernardes, M. B., Santos, P. M., & Rover, A. J. (2015). Ranking das prefeituras da região Sul do Brasil: Uma avaliação a partir de critérios estabelecidos na Lei de Acesso à Informação. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 761–792. <http://doi.org/10.1590/0034-7612119279>
- Bier, C. A., Feuerschütte, S. G., Schmitz, L. C., Bousfield, R., Simm, T. A., & Pena, F. T. G. (2010). Sociedade, empresa e governo: uma experiência de implementação de um novo paradigma de democracia participativa. *Cadernos EBAPE.BR*, 8(4), 580–599. <http://doi.org/10.1590/S1679-39512010000400002>
- Blanco, H., Lennard, J., & Lamontagne, S. (2011). Annual reporting and accountability by municipalities in Canada: An empirical investigation. *Accounting Perspectives*, 10(3), 195–224. <http://doi.org/10.1111/j.1911-3838.2011.00024.x>
- Bobbio, N. (1997). *O futuro da democracia: Uma defesa das regras do jogo* (6ª). Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Bobbio, N. (2007). *Estado, governo, sociedade: Para uma teoria geral da política*. (M. A. Nogueira, Trans.). Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Budney, J. L., & England, R. E. (1983). Toward a definition of the coproduction concept. *Public Administration Review*, 43(1), 59–65. <http://doi.org/10.2307/975300>
- Campos, A. M. (1990). Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*. Retrieved from <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>
- CAPES. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. (2017). Tabela de áreas de conhecimento/avaliação. Retrieved from <http://www.capes.gov.br/avaliacao/instrumentos-de-apoio/tabela-de-areas-do-conhecimento-avaliacao>
- Cinca, C. S., Molinero, C. M., & Queiroz, A. B. (2003). The measurement of intangible assets in public sector using scaling techniques. *Journal of Intellectual Capital*, 4(2), 249–275.

<http://doi.org/10.1108/14691930310472857>

- Coelho, M. C., Cruz, F., & Platt Neto, O. A. (2011). A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 22(3), 163–184. Retrieved from <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/700>
- Comitê de Transparência. (2014). Índice de transparência 2014: Metodologia. Retrieved June 21, 2016, from <https://indicedetransparencia.com/metodologia-2014/>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (1988). Brasília, DF. Retrieved from [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Cooper, T. L., & Kathi, P. C. (2005). Neighborhood councils and city agencies: A model of collaborative coproduction. *National Civic Review*, 94(1), 43–53. <http://doi.org/10.1002/ncr.82>
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. de S., Silva, L. M. da, & Macedo, M. Á. da S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*. Retrieved from <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>
- Cruz, N. F., Tavares, A. F., Marques, R. C., Jorge, S., & Sousa, L. (2016). Measuring local government transparency. *Public Management Review*, 18(6), 866–893. <http://doi.org/10.1080/14719037.2015.1051572>
- Dagnino, E. (2002). Sociedade civil, espaços públicos e a construção democrática no Brasil: Limites e possibilidades. In E. Dagnino (Ed.), *Sociedade civil e espaços públicos no Brasil* (p. 364). São Paulo: Paz e Terra.
- Damian, I. P. M., & Merlo, E. M. (2013). Uma análise dos sites de governos eletrônicos no Brasil sob a ótica dos usuários dos serviços e sua satisfação. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 877–900. <http://doi.org/10.1590/S0034-76122013000400004>
- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 344–401. <http://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.001>
- Decreto n. 8.243, de 23 de Maio de 2014 (2014). Institui a Política Nacional de Participação Social - PNPS e o Sistema Nacional de Participação Social - SNPS, e dá outras providências. Brasília, DF. Retrieved from [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8243.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8243.htm)
- Denhardt, R. B. (2013). *Teorias da administração pública*. (F. G. Heidemann, Trans.) (1ª Reimpre). São Paulo: Cengage Learning.
- Denhardt, R. B., & Denhardt, J. V. (2000). The New Public Service: Serving rather than steering. *Public Administration Review*, 60(6), 549–559. <http://doi.org/10.1111/0033-3352.00117>
- Denhardt, J. V., & Denhardt, R. B. (2007). *The New Public Service: Serving not steering* (Expanded). New York: M.E. Sharpe.
- Denhardt, J. V., & Denhardt, R. B. (2015). The New Public Service revisited. *Public Administration Review*, 75(5), 664–672. <http://doi.org/10.1111/puar.12347>
- Dias, J. C. R., & Vasconcelos, M. T. C. (2015). As características qualitativas da informação contábil no desenvolvimento do controle social: Uma análise da percepção dos

- conselheiros municipais do Recife sobre a utilidade das informações contábeis. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 26(2), 15–40. Retrieved from <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/index>
- Doin, G. A., Dahmer, J., Schommer, P. C., & Spaniol, E. L. (2012). Mobilização social e coprodução do controle: O que sinalizam os processos de construção da lei da ficha limpa e da rede observatório social do Brasil de controle social. *Revista Pensamento & Realidade*, 27(2), 56–79. Retrieved from <http://revistas.pucsp.br/index.php/pensamentorealidade/article/view/12648/9211>
- Dubnick, M. J. (2014). Accountability as a cultural key word. In M. Bovens, R. E. Goodin, & T. Schillemans (Eds.), *The Oxford Handbook of Public Accountability* (pp. 23–38). Oxford: Oxford University Press.
- Dunn, D. D., & Legge Jr, J. S. (2001). US local government managers and the complexity of responsibility and accountability in democratic governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 11(1), 73–88. Retrieved from <http://jpart.oxfordjournals.org/content/11/1/73.abstract#cited-by>
- Eaves, D. (2009). The three laws of open government data. Retrieved June 29, 2016, from <https://eaves.ca/2009/09/30/three-law-of-open-government-data/>
- Filho, J. R. F., & Naves, G. G. (2014). A contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability horizontal: A percepção dos usuários. *Brazilian Business Review*, 11(3), 1–28. Retrieved from [www.redalyc.org/articulo.oa?id=123031118001](http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=123031118001)
- Frederickson, H. G. (2010). *Social equity and public administration: Origins, developments, and applications*. New York: M.E. Sharpe.
- Gardner, J. W. (1990). Building community. *Social Contract Journal*, 1(1). Retrieved from [http://www.thesocialcontract.com/artman2/publish/tsc0101/article\\_4.shtml](http://www.thesocialcontract.com/artman2/publish/tsc0101/article_4.shtml)
- GIFT. Global Initiatives for Fiscal Transparency. (2012). High-level principles on fiscal transparency. Retrieved June 25, 2016, from [http://www.fiscaltransparency.net/ft\\_principles/#toggle-id-1](http://www.fiscaltransparency.net/ft_principles/#toggle-id-1)
- GIFT. Global Initiatives for Fiscal Transparency. (2016). Principles of public participation in fiscal policy. Retrieved June 25, 2016, from [http://www.fiscaltransparency.net/pp\\_principles/](http://www.fiscaltransparency.net/pp_principles/)
- Golembiewski, R. T. (1965). *Men, management, and morality: Toward a new organizational ethic*. New York: McGraw Hill.
- Grant, R. W., & Keohane, R. O. (2005). Accountability and Abuses of Power in World Politics. *American Political Science Review*, 99(1), 29–43. <http://doi.org/10.1017/S0003055405051476>
- Harlow, C. (2014). Accountability and constitutional law. In M. Bovens, R. E. Goodin, & T. Schillemans (Eds.), *The Oxford Handbook of Public Accountability* (pp. 195–210). Oxford: Oxford University Press.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Hosser, C., Cruz, A. P. C., Machado, D. G., & Quintana, A. C. (2015). Portal da transparência: Um estudo comparativo entre os municípios de Porto Alegre e Pelotas. *ConTexto*, 15(30), 94–110.

- IFAC. International Federation of Accountants. (2016). The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Retrieved from <http://www.ifac.org/publications-resources/2016-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Iudícibus, S. (2010). *Teoria da Contabilidade* (10<sup>a</sup>). São Paulo: Atlas.
- Juran, J. M. (1999). Juran's quality handbook. In J. M. Juran & A. B. Godfrey (Eds.), *Juran's quality handbook* (p. 2.1-2.18). New York: McGraw Hill.
- Kahn, B. K., Strong, D. M., & Wang, R. Y. (2002). Information quality benchmarks: product and service performance. *Communications of the ACM*, 45(4), 184–192. <http://doi.org/10.1145/505248.506007>
- Kettl, D. F. (2005). *The global public management revolution* (2nd ed.). Washington, D.C.: Brookings Institution Press.
- Kiser, L. L., & Percy, S. L. (1980). The concept of coproduction and its implications for public service delivery. In *Workshop in Political Theory and Policy Analysis* (pp. 1–22). San Francisco.
- Lei n. 12.527, de 18 de Novembro de 2011 (2011). Regula o acesso a informações. Brasília, DF. Retrieved from [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)
- Lei n. 13.019, de 31 de Julho de 2014 (2014). Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, e dá outras providências e altera as Leis n. 8.429 de 2 de Junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Brasília, DF. Retrieved from [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/L13019compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L13019compilado.htm)
- Lindberg, S. I. (2013). Mapping accountability: Core concept and subtypes. *International Review of Administrative Sciences*, 79(2), 202–226. <http://doi.org/10.1177/0020852313477761>
- Marschall, M. J. (2004). Citizen participation and the neighborhood context: A new look at the coproduction of local public goods. *Political Research Quarterly*, 57(2), 231–244. <http://doi.org/10.1177/106591290405700205>
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Martins, O. R. S. (2009). *Endividamento bancário e qualidade da informação financeira: Um estudo para o caso português*. Dissertação de mestrado, Universidade do Porto, Porto, Portugal. Retrieved from <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/7611>
- Matos, N. B. (2015). *Governança eletrônica municipal e eficiência na distribuição de recursos públicos: Uma análise nos municípios mais populosos do Brasil*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Rio Grande do Norte, Brasil. Retrieved from <http://repositorio.unb.br/handle/10482/18649>
- Medeiros, A. K. de, Crantschaninov, T. I., & Silva, F. C. da. (2013). Estudos sobre accountability no Brasil: Meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública*, 47(3), 745–775. <http://doi.org/10.1590/S0034-76122013000300010>

- Miguel, L. F. (2005). Impasses da accountability: Dilemas e alternativas da representação política. *Revista de Sociologia E Política*, (25), 25–38. <http://doi.org/10.1590/S0104-44782005000200004>
- Nascimento, T. D. (2012). Democracia participativa no Brasil: Desafios e possibilidades. *Revista de Filosofia Do Direito Do Estado E Da Sociedade*, 3(2), 115–126. Retrieved from <http://www.revistafides.com/ojs/index.php/br>
- Netto, L. M., Salm, V. M., & Burigo, V. (2014). A coprodução dos serviços públicos: Modelos e modos de gestão. *Revista de Ciências Da Administração*, 16(39), 164–178. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n39p164>
- Oliveira, A. G., Carvalho, H. A., & Corrêa, D. P. (2013). Governança pública e governabilidade: Accountability e disclosure possibilitadas pela Contabilidade aplicada ao setor público como instrumento de sustentabilidade do Estado. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 7(1), 91–104. <http://doi.org/10.17524/repec.v7i1.256>
- Open Government Data. (2007). Principles of open government data. Retrieved June 29, 2016, from <https://opengovdata.org>
- OSB. Observatório Social do Brasil. (2011). Manual de implantação e operacionalização de um observatório social. Retrieved from <http://osbrasil.org.br/wp-content/uploads/sites/43/2015/03/Manual-OSB.pdf>
- OSB. Observatório Social do Brasil. (2016a). Como Funciona? Retrieved May 29, 2016, from <http://osbrasil.org.br/como-funciona/>
- OSB. Observatório Social do Brasil. (2016b). Estatuto do Observatório Social do Brasil: 4ª alteração. Retrieved from <http://osbrasil.org.br/documentos-osb/>
- OSB. Observatório Social do Brasil. (2016c). O que é o Observatório Social do Brasil (OSB)? Retrieved from <http://osbrasil.org.br/o-que-e-o-observatorio-social-do-brasil-osb/>
- OSB. Observatório Social do Brasil. (2016d). Observatórios pelo Brasil. Retrieved January 30, 2017, from <http://osbrasil.org.br/observatorios-pelo-brasil/>
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government*. Reading: Addison-Wesley.
- OSM. Observatório Social de Maringá. (2015). Visita Comitativa do México. Retrieved June 1, 2016, from <http://observatoriosocialmaringa.org.br/?s=economia&search=Search>
- OSM. Observatório Social de Maringá. (2016a). Conquistas. Retrieved from <http://observatoriosocialmaringa.org.br/institucional/conquistas/>
- OSM. Observatório Social de Maringá. (2016b). Histórico da Sociedade Eticamente Responsável – SER. Retrieved May 31, 2016, from <http://observatoriosocialmaringa.org.br/ser/>
- Paula, A. P. P. (2005). *Por uma nova gestão pública: Limites e potencialidades da experiência contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Pérez, C. C., & López-Hernández, A. M. (2009). Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. *International Review of Administrative Sciences*, 75(1), 169–181. <http://doi.org/10.1177/0020852308099511>
- Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: Já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368.

<http://doi.org/10.1590/S0034-76122009000600006>

- Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2016). Participação e democracia digital: Bastam alguns cliques? In *XL Encontro da ANPAD* (pp. 1–14). Mata de São João. Retrieved from [http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod\\_evento=1&cod\\_evento\\_edicao=83&cod\\_edicao\\_subsecao=1302&cod\\_edicao\\_trabalho=21002](http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod_evento=1&cod_evento_edicao=83&cod_edicao_subsecao=1302&cod_edicao_trabalho=21002)
- Platt Neto, O. A. (2005). *Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social*. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil. Retrieved from <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/102063>
- Robinson, M. (2015). From Old Public Administration to the New Public Service: Implications for public sector reform in developing countries. *Global Centre for Public Service Excellence*. Retrieved from [http://www.undp.org/content/dam/undp/library/capacity-development/English/Singapore Centre/PS-Reform\\_Paper.pdf](http://www.undp.org/content/dam/undp/library/capacity-development/English/Singapore%20Centre/PS-Reform_Paper.pdf)
- Rocha, A. C. (2011). Accountability na administração pública: Modelos teóricos e abordagens. *Contabilidade Gestão E Governança*, 14(2), 82–97. Retrieved from [http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/314/pdf\\_162](http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/314/pdf_162)
- Sacramento, A. R. S., & Pinho, J. A. G. (2016). The process of implementing answerability in contemporary Brazil. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 193–213. Retrieved from <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/60840/59055>
- Salm, J. F., & Menegasso, M. E. (2009). Os modelos de Administração Pública como estratégias complementares para a coprodução do bem público. *Revista de Ciências Da Administração*, 11(25), 97–120. <http://doi.org/10.5007/2175-8077.2009v11n25p83>
- Sandel, M. J. (1996). *Democracy's discontent: America in search of a public philosophy*. Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press.
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing accountability. In A. Schedler, L. Diamond, & M. F. Plattner (Eds.), *The self-restraining state: Power and accountability in new democracies* (pp. 13–28). Boulder: Lynne Rienner Publishers.
- Schmitter, P. C., & Karl, T. L. (1991). What Democracy is.. and is not. *Journal Of Democracy*, 2(3), 75–88. <http://doi.org/10.1353/jod.1991.0033>
- Schommer, P. C., & Moraes, R. L. (2010). Observatórios sociais como promotores de controle social e accountability: Reflexões a partir da experiência do Observatório Social de Itajaí. *Gestão.Org Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 8(3), 298–326. Retrieved from <http://www.revista.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/viewFile/244/186>
- Schommer, P. C., Rocha, A. C., Spaniol, E. L., Dahmer, J., & Sousa, A. D. (2015). Accountability and coproduction of information and control: Social observatories and their relationship with government agencies. *Revista de Administração Pública*, 49(6), 1375–1400. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612115166>
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347–369. <http://doi.org/10.1590/S0034-76122009000200004>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2015). Publicada no DOU a portaria que aprova o PIPCP. Retrieved February 5, 2016, from <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=3902>

- SER. Sociedade Eticamente Responsável. (2010). Revista SER - Sociedade Eticamente Responsável comemora 5 anos de existência. Retrieved from [https://issuu.com/elenbocca/docs/revista\\_5\\_anos\\_ser](https://issuu.com/elenbocca/docs/revista_5_anos_ser)
- Simon, H. A. (1957). *Administrative behavior: A study of decision-making processes in administrative organizations* (2<sup>a</sup>). Nova York: The Macmillan Company.
- Taylor, F. W. (1911). *The principles of scientific management*. New York; London: Harper & Brothers.
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná. (2014). Relatório LAI Social - Portal TCE-PR. Retrieved October 26, 2015, from <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/relatorio-lai-social/267134/area/47>
- Valente, N. T. Z. (2014). *Qualidade da informação contábil na perspectiva da ciência da informação*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Retrieved from <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27151/tde-21082014-203328/>
- Viana, C. C., Tamer, C. M. V. S., Souza, W. A. R., & Lima, M. S. (2013). Avaliação da aderência aos critérios internacionais de transparência para a divulgação e apresentação das contas públicas municipais. *Revista Ambiente Contábil*, 5(1), 152–178. Retrieved from <http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/3320/2697>
- Wang, R. Y., & Strong, D. M. (1996). Beyond accuracy: What data quality means to data consumers. *Journal of Management Information Systems*, 12(4), 5–33. <http://doi.org/10.1080/07421222.1996.11518099>
- Wilson, W. (1887). The Study of Administration. *Political Science Quarterly*, 2(2), 197. <http://doi.org/10.2307/2139277>



**APÊNDICE A** – Relação de cidades e estados onde estão presentes os observatórios sociais.

Estado	Cidade	Estado	Cidade
Bahia – 4	Barreiras	Rio de Janeiro - 4	Campo dos Goytacazes
	Jequié		Niterói
	Porto Seguro		São Pedro da Aldeia
	Santo Antônio de Jesus		Teresópolis
Distrito Federal – 1	Brasília	Rio Grande do Sul - 10	Caxias do Sul
Goiás – 1	Goiânia		Cruz Alta
Mato Grosso – 4	Cáceres		Erechim
	Cuiabá		Gravataí/Glorinha
	Rondonópolis		Lajeado
	Sorriso		Novo Hamburgo
Mato Grosso do Sul – 1	Campo Grande		Pelotas
Minas Gerais – 2	Piumhi		Porto Alegre
	Uberlândia		Santa Maria
Pará – 4	Abaetetuba		Santa Rosa
	Belém	Porto Velho	
	Capanema	Rolim de Moura	
	Castanhal	Balneário Camboriú	
Paraná – 31	Apucarana	Santa Catarina - 20	Blumenau
	Arapongas		Brusque
	Araucária		Caçador
	Assis Chateaubriand		Chapecó
	Campo Largo		Concórdia
	Campo Mourão		Criciúma
	Cascavel		Florianópolis
	Castro		Imbituba
	Cianorte		Indaial
	Faxinal		Itajaí
	Foz do Iguaçu		Itapema
	Francisco Beltrão		Lages
	Goioerê		Palhoça
	Guarapuava		Rio do Sul
	Irati		São Bento do Sul
	Laranjeiras do Sul		São Joaquim
	Londrina		São José
	Mandaguari		Tubarão
	Marechal Cândido Rondon		Xaxim
	Matinhos		Bauru
	Medianeira	Itu	
	Nova Esperança	Jacareí	
	Palmas	Jundiá	
	Palmeira (Campos Gerais)	Mococa	
	Palotina	Ourinhos	
	Paranaguá	Ribeirão Preto	
	Paranavaí	São Caetano do Sul	
	Ponta Grossa (Campos Gerais)	São José do Rio Preto	
	São José dos Pinhais	São José dos Campos	
	Toledo	São Paulo	
	União da Vitória	Sorocaba	
Piauí – 1	Picos	Taubaté	
Rio Grande do Norte – 1	Natal	Tocantins – 1	Palmas

**APÊNDICE B** – Roteiro da entrevista semiestruturada para verificar as atividades realizadas pelos observatórios

- 1) Quais atividades estão realizando atualmente no observatório?
- 2) Qual o principal meio ou canal que utilizam para obter as informações que precisam?
- 3) Como é a atuação dos outros observatórios?
- 4) Vocês seguem as atividades descritas no “Manual de Implantação e Operacionalização de um Observatório Social”?
- 5) Há margem para alguma autonomia no desenvolvimento das atividades?
- 6) Como vocês consideram a atuação do observatório em relação ao poder público? Vocês auxiliam ou monitoram a gestão pública?
- 7) Fazem o uso de informações contábeis?

## APÊNDICE C – Termo de consentimento livre e esclarecido

Título da Pesquisa: Qualidade da Informação Contábil para o Controle Social

Nome do Pesquisador: Luciano Nurnberg Peres

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Patricia Siqueira Varela

Coorientador: Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins

1. **Objetivo da pesquisa:** Identificar como produzir informações contábeis de qualidade para o exercício do controle social de acordo com a visão dos observatórios sociais.
2. **Envolvimento na pesquisa:** Esta pesquisa é parte da dissertação de mestrado de Luciano Nurnberg Peres, discente do mestrado do programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP).

Esta fase da pesquisa envolve a realização de entrevistas com membros dos observatórios sociais para identificar as formas de produzir informações contábeis de qualidade e as dificuldades e maneiras de superá-las a partir dos trabalhos e análises das informações sobre licitações e indicadores de gestão pública. As informações geradas com as entrevistas serão complementadas com dados presentes na literatura para a elaboração de um questionário contendo formas de gerar informações contábeis de qualidade.

Ao participar deste estudo, é assegurado ao entrevistado a confidencialidade das informações obtidas e a utilização destas apenas para fins de pesquisa.

O entrevistado será esclarecido sobre outros aspectos da pesquisa sempre que desejar. O entrevistado é livre para recusar-se a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A participação é voluntária e a recusa em participar não irá acarretar em qualquer penalidade.

Os dados serão divulgados na dissertação e em futuras publicações de natureza científica seguindo as diretrizes éticas de pesquisa. Ao final da pesquisa os participantes serão informados dos resultados.

Os participantes não terão nenhum tipo de despesa, bem como nada será pago.

Esclarecimentos e maiores informações poderão ser obtidos juntos ao pesquisador Luciano Nurnberg Peres (**lucianonp@usp.br**) via Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 - Butantã - São Paulo/SP.

### Consentimento Livre e Esclarecido

Com a leitura destas informações e esclarecimentos feitos pelo pesquisador, afirmo estar suficientemente informado, sendo claro os propósitos do estudo e a garantia de confidencialidade dos dados por mim fornecidos. Desta forma, concordo voluntariamente em participar deste estudo, sendo que poderei retirar o meu consentimento a qualquer momento sem penalidades ou prejuízo. Declaro que recebi cópia deste termo de consentimento, e autorizo a realização da pesquisa e a divulgação dos dados obtidos neste estudo.

- ( ) Aceito a divulgação do nome do observatório social a qual faço parte  
 ( ) Prefiro que o nome do observatório social a qual faço parte não seja nomeado no trabalho

\_\_\_\_\_ Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
 Assinatura do participante

Declaro que obtive de forma apropriada e voluntária o Consentimento Livre e Esclarecido do participante neste estudo.

\_\_\_\_\_ Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
 Assinatura do responsável pela pesquisa

Ciente: \_\_\_\_\_ Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
 Orientadora

Ciente: \_\_\_\_\_ Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
 Coorientador

**APÊNDICE D** – Termo de autorização para gravação de voz.

Eu, \_\_\_\_\_,  
AUTORIZO, por meio deste termo, o pesquisador Luciano Nurnberg Peres a gravar a entrevista a ser realizada para a utilização das informações como uma das fontes de evidências da pesquisa intitulada de “Qualidade da Informação Contábil para o Controle Social”.

Esta AUTORIZAÇÃO é concedida mediante o compromisso do pesquisador em garantir ao entrevistado os seguintes direitos:

1. Ler a transcrição da gravação, caso julgue necessário;
2. Os dados coletados serão utilizados exclusivamente para gerar informações para a pesquisa apontada acima e outras publicações de natureza científica dela decorrentes, quais sejam: revistas científicas, congressos e jornais;
3. A identificação do entrevistado não será divulgada em nenhuma das vias de publicação das informações geradas;
4. Qualquer outra forma de utilização dessas informações somente poderá ser realizada mediante autorização expressa do entrevistado;
5. O entrevistado poderá interromper a participação na pesquisa a qualquer momento e/ou solicitar a posse da gravação e transcrição da entrevista.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2016.

\_\_\_\_\_  
Assinatura do participante

\_\_\_\_\_  
Assinatura do responsável pela pesquisa

**APÊNDICE E** – Roteiro de entrevista utilizado para verificar como produzir informações contábeis de qualidade.

**Questões Gerais (Parte 1):**

- 1) O que é o observatório social de “cidade”?
- 2) Quais são os principais objetivos deste observatório social?
- 3) O observatório recebe apoio de outras organizações ou profissionais na realização das tarefas? Quais?
- 4) O observatório conseguiria realizar as atividades sem o apoio destas instituições e profissionais? Argumente sobre as possíveis limitações.
- 5) Quais atividades são monitoradas e/ou avaliadas pelo observatório de “cidade”?

**Licitações (Parte 2):**

Introdução à apresentação dos trabalhos acerca das licitações: Gostaria agora que escolhesse uma licitação em que trabalhou e me mostrasse todo o processo desenvolvido neste monitoramento, destacando em cada fase as informações que necessita, os problemas ocorridos, as dificuldades enfrentadas e os resultados alcançados.

- 6) Qual o motivo da escolha da licitação XYZ?

**Indicadores de gestão pública (Parte 3):**

- 7) Este observatório faz uso dos indicadores de gestão pública? Se sim, mostre as análises que são realizadas. Se não, por que não?
- 8) O observatório se preocupa com a qualidade dos serviços públicos no longo prazo? Se sim, acompanha o desenvolvimento dos planos de governo e das peças orçamentárias (PPA, LDO e a LOA)? Como o observatório avalia se os contratos oriundos das licitações serão sustentáveis e trarão os benefícios esperados para períodos acima de 10 anos?

**Características qualitativas – usuário em confronto com a informação (Parte 4):**Relevância

9) Se utilizam os indicadores: o uso dos indicadores permite verificar o impacto econômico no município, devido aos trabalhos realizados sobre as licitações? Os trabalhos que realizaram sobre as licitações alteraram os indicadores? Se não utilizam os indicadores: como fazem para verificar se os trabalhos realizados sobre as licitações estão tendo os resultados esperados e em qual medida?

Representação Fidedigna - Neutra

10) Você acredita que houve segundas intenções ou tentativas de influenciar a avaliação dos usuários na disponibilização das informações?

Compreensibilidade

11) Caso não compreenda alguma informação, o que faz para superar a dificuldade e dar continuidade aos seus trabalhos?

12) No início dos seus trabalhos no observatório, as dificuldades de compreensão das licitações eram as mesmas? Se não, quais eram as principais diferenças? O que foi necessário para ter maior compreensibilidade das informações?

Tempestividade

13) Considerando os prazos legais para a divulgação das informações sobre licitações, você considera que são suficientes para os trabalhos de monitoramento?

Comparabilidade

14) Você comparou o valor da licitação XYZ com alguma outra entre períodos, entidades (câmara, prefeitura, etc) ou municípios? Se houve alterações, descobriu os motivos? A qualidade dos produtos e serviços é levada em consideração nas análises?

### Verificabilidade

15) Você verifica com mais alguém (por exemplo membros do observatório, especialistas ou técnicos com conhecimentos sobre a informação) se as conclusões que chegou sobre os trabalhos realizados são as mesmas?

16) Há conferência física nas entregas de bens ou prestações de serviços? Com que frequência?

- Breve descrição sobre as características qualitativas das informações contábeis: A Contabilidade estabeleceu 6 características para a informação ser considerada de qualidade:

### **Características qualitativas – usuário no papel de responsável pela informação (Parte 5)**

17) Considere que você é um funcionário responsável por todo o processo de coleta, produção, divulgação e manutenção das informações sobre o setor público. Seu objetivo é garantir que os cidadãos tenham as melhores informações possíveis. Você deve, portanto, apontar maneiras de garantir informações de qualidade à população. Considerando que você dispõe de tempo e recursos suficientes para fazer o que precisar, o que faria para que a informação fosse:

- a) Compreensível;
- b) Relevante;
- c) Tempestiva;
- d) Comparável;
- e) Verificável;
- f) E que represente de forma fiel a realidade.

## APÊNDICE F – Questionário aplicado aos observatórios sociais

### **Termo de consentimento livre e esclarecido**

Olá! Você está sendo convidado(a) a participar desta pesquisa voluntariamente. Ela é parte da dissertação de mestrado de Luciano Nurnberg Peres, aluno do mestrado do programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), orientado pela Prof. Dra. Patrícia Siqueira Varela e pelo Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins.

Abaixo seguem informações sobre o objetivo e o seu envolvimento na pesquisa.

1. Objetivo da pesquisa: Identificar como produzir informações contábeis de qualidade para o exercício do controle social de acordo com a visão dos observatórios sociais.

2. Envolvimento na pesquisa: Esta fase da pesquisa envolve a aplicação de questionários eletrônicos para todos os observatórios sociais da rede Observatório Social do Brasil para identificar os fatores que podem auxiliar na realização das atividades de um observatório social.

Para que não tenha risco sobre a sua identificação, os dados serão analisados de forma agregada com todos os observatórios que responderem ao questionário. Os dados coletados serão utilizados exclusivamente para gerar informações para a presente pesquisa e outras publicações de natureza científica dela decorrentes.

Você é livre para recusar-se a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A participação é voluntária e a recusa em participar não irá acarretar em qualquer penalidade.

Os dados serão divulgados na dissertação e em futuras publicações de natureza científica seguindo as diretrizes éticas de pesquisa. Ao final da pesquisa os participantes serão informados dos seus resultados.

Você não terá nenhum tipo de despesa, bem como nada lhe será pago.

Você poderá receber esclarecimentos e maiores informações sempre que desejar junto ao pesquisador Luciano Nurnberg Peres via Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 - Butantã - São Paulo/SP. E por meio dos seguintes contatos:

E-mail: [lucianonp@usp.br](mailto:lucianonp@usp.br)

E-mail: [lucianonp@gmail.com](mailto:lucianonp@gmail.com)

Telefone e Whatsapp: (44) 99840-6856

O tempo estimado de resposta ao questionário é de 10 a 15 minutos, sua participação é de grande importância para a pesquisa.

Por favor, atribua uma nota entre zero e dez para a importância de cada item apresentado a seguir para a realização dos trabalhos de um Observatório Social.

1) **Interesse e mobilização governamental** (Envolve a realização de ações políticas, pelo governo, que visem a transparência dos atos públicos. Envolve também a abertura do governo para favorecer a interação do Observatório Social com os agentes públicos, em especial aos que integram órgãos de controle, tais como Ministério Público, Tribunal de Contas e órgãos do controle interno das prefeituras).

2) **Interesse e mobilização popular** (Envolve o interesse e a disponibilidade dos cidadãos para participarem em atividades de controle social, tanto cidadãos com conhecimentos técnicos e profissionais que possam ajudar em atividades específicas, quanto cidadãos que não possuem estes conhecimentos).

3) **Organização das atividades do Observatório Social** (Envolve a utilização de padrões, guias ou metodologias para o desenvolvimento das atividades, a divisão de tarefas entre os membros do observatório e o planejamento por meio de estudos detalhados das atividades a serem desenvolvidas pelo Observatório Social).

4) **Conhecimento e capacitação dos observadores** (Envolve a participação dos observadores em cursos e treinamentos).

5) **Conhecimento e capacitação dos agentes governamentais responsáveis pelas informações sobre o setor público** (Envolve a participação dos agentes governamentais responsáveis pelas informações em cursos e treinamentos, o conhecimento que devem ter sobre as necessidades dos usuários, a realização de pesquisas para determinar o que deve ser divulgado e a aplicação de ações para tornar o controle dos entes públicos efetivo, robusto e concreto).

6) **Linguagem utilizada na publicação das informações governamentais** (Envolve a disposição de informações em linguagem simples e de fácil entendimento e a padronização desta linguagem nos diferentes locais que são divulgadas – os diferentes portais de transparência, por exemplo).

7) **Disponibilização, pelo governo, de estrutura tecnológica que possibilite e auxilie os usuários no entendimento e uso das informações públicas governamentais** (De forma geral,

requer que os municípios tenham ou contratem sistemas que consigam atender as necessidades tecnológicas dos usuários e que disponibilizem equipamentos que permitam o acesso à informação pública. Envolve a utilização de glossário de termos técnicos, mapa de site, mecanismos de acessibilidade, busca por palavra-chave, diferentes filtros para agregar as informações e que a quantidade de cliques para chegar até à informação seja baixa).

8) **Local de divulgação das informações públicas governamentais** (Envolve a divulgação de informações públicas, pelo governo, em locais de fácil acesso e de amplo conhecimento dos cidadãos. Caso o local ainda não seja de amplo conhecimento, medidas devem ser tomadas para que isto aconteça).

9) **Divulgação, pelo governo, de dados primários** (Envolve a divulgação dos dados da forma que foram coletados, sem nenhuma agregação ou manuseio antes de serem tornados públicos pelos governos. Assim, o usuário é quem deve trabalhar e manusear os dados para obter a informação e não o governo).

10) **Divulgação, pelo governo, de dados processados** (Dados processados são previamente manuseados pelo governo para a geração de informação. Envolve, por exemplo, a divulgação de indicadores de desempenho, relatórios sobre o progresso das atividades e ações públicas e outras informações que são processadas pelo governo antes de serem tornadas públicas).

11) **Capacidade de manuseio da informação** (Envolve a divulgação de dados que possam ser processados de forma automática por computadores ou outros equipamentos, cujos formatos não sejam de controle exclusivo de nenhuma autoridade e que sejam disponível para todos, sem necessidade de cadastros, senhas ou requerimentos).

### **Dados pessoais:**

Sexo:

Masculino       Feminino

Idade (anos): \_\_\_\_\_

Maior grau de sua escolaridade (já concluída)

Ensino Fundamental                       Ensino Médio  
 Ensino Superior                               Pós-graduação Lato Sensu  
 Mestrado     Doutorado

Outro: \_\_\_\_\_

Formação acadêmica: \_\_\_\_\_

Função no Observatório Social: \_\_\_\_\_

Horas semanais dedicadas ao observatório: \_\_\_\_\_

Há quantos anos se dedica às atividades do Observatório Social? \_\_\_\_\_

Motivação para participar do observatório: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Dados do ambiente:**

Qual é o nome oficial do Observatório Social e a cidade/estado a que faz parte? \_\_\_\_\_

Ano do início das atividades do Observatório Social: \_\_\_\_\_

Entidades que participam e/ou apoiam as atividades do observatório (se a lista for extensa, cite apenas as principais): \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Muito obrigado por sua participação, clique no botão "Enviar", abaixo, para concluir.