



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS – UFAM
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
E CONTROLADORIA – PPGCC**

DEOSIO CABRAL FERREIRA

**A EFETIVIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERADA
EM UNIDADES GESTORAS DE RECURSOS DA UNIÃO
SEDIADAS EM PETROLINA-PE E JUAZEIRO-BA**

**MANAUS
2015**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS – UFAM
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
E CONTROLADORIA - PPGCC**

DEOSIO CABRAL FERREIRA

**A EFETIVIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERADA
EM UNIDADES GESTORAS DE RECURSOS DA UNIÃO
SEDIADAS EM PETROLINA-PE E JUAZEIRO-BA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação “Stricto Sensu” em Contabilidade e Controladoria (Mestrado Profissional) da Universidade Federal do Amazonas (UFAM), como requisito para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. **Augusto César Barreto Rocha**

**MANAUS
2015**

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

F383e Ferreira, Deosio Cabral
A EFETIVIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERADA EM UNIDADES GESTORAS DE RECURSOS DA UNIÃO SEDIADAS EM PETROLINA-PE E JUAZEIRO-BA / Deosio Cabral Ferreira.
2015
145 f.: il.; 31 cm.

Orientador: Augusto César Barreto Rocha
Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas.

1. Informação Contábil. 2. Sistemas de Informações Contábeis. 3. Efetividade. 4. Setor Público. I. Rocha, Augusto César Barreto II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

DEOSIO CABRAL FERREIRA

**A EFETIVIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERADA
EM UNIDADES GESTORAS DE RECURSOS DA UNIÃO
SEDIADAS EM PETROLINA-PE E JUAZEIRO-BA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação “Stricto Sensu” em Contabilidade e Controladoria (Mestrado Profissional) da Universidade Federal do Amazonas (UFAM), como requisito para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Aprovado em 21 de outubro de 2015

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Augusto César Barreto Rocha
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Maurício Brilhante de Mendonça
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Dimas José Lasmar
Membro externo

Aos meus pais, Antônio e Severina, que
tiveram tão pouca oportunidade de
acesso ao conhecimento científico. À
minha eterna namorada, Merry
Christmas, que sempre me incentivou e
compartilhou dos momentos difíceis e
alegres. Aos meus filhos, Theo William,
Sophia Coeli e Hannah Gabriely, vocês
são motivação para minhas conquistas.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus pelo dom da vida, por sua graça que tem me alcançado, pelas bênçãos sem medida, por entender minhas crises, pela oportunidade de realizar mais um sonho: o Mestrado;

Aos discentes e docentes do Programa de Mestrado, pelos incentivos, companheirismo e compreensão. Conviver com vocês resultou em grande aprendizado;

Aos amigos de labuta, pela compreensão de minhas ausências e envolvimento neste projeto pessoal, bem como pela contribuição de vocês no aperfeiçoamento desta pesquisa;

Aos amigos mais chegados que irmãos, por terem se alegrado e chorado comigo, por terem me dado suporte em diversas áreas, e principalmente por terem orado por mim e por minha família durante todo esse tempo;

Ao meu orientador, por ter o equilíbrio em me exortar e me motivar a continuar na pesquisa. Sei que foi uma situação atípica que vivemos juntos, mas reconheço seu papel e seus méritos de orientador. Espelhar-me-ei no seu exemplo;

Aos meus irmãos, mesmo distantes, sempre torceram por mim e me ajudaram indiretamente a alcançar lugares mais altos;

Aos meus pais, mesmo sem entenderem o significado desta conquista. Por serem os responsáveis por minha educação, pelos sacrifícios que fizeram, pelo amor que distribuíram, pelos exemplos de honestidade e dignidade que representam para minha vida.

Enfim, aos meus filhos, Theo William , Sophia Coeli e Hannah Gabriely, bem como à minha amada esposa, Merry Christmas, antes de agradecer, preciso-lhes pedir perdão, pelo sofrimento que lhes causei, por dividir inúmeras vezes o tempo de vocês com outras coisas, por não ter lhes amado à proporção que vocês merecem... agradeço por serem minha inspiração constante, por compreenderem e me incentivarem o tempo todo, por representarem minha principal conquista: FAMÍLIA.

Muito obrigado!

RESUMO

A contabilidade é a ciência da informação patrimonial. Desde 2008, a produção dessa informação no setor público sofreu alterações relevantes com a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Diante dessa realidade, surge uma inquietude quanto a efetividade no uso da informação contábil para tomada de decisão de gestão. Neste sentido, esta pesquisa pretende analisar a efetividade da informação contábil gerada em Unidades Gestoras de recursos da União sediadas nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA no ano de 2015. Neste contexto, identifica os fatores relevantes relacionados ao uso efetivo da informação contábil, esclarecendo se o sistema de informações contábeis existente nas entidades públicas é eficiente e eficaz e examina o nível de utilidade das informações contábeis para a tomada de decisão nas unidades pesquisadas. Para isso, o trabalho possui natureza descritiva e exploratória. Quanto às técnicas de pesquisas, foram empregadas a bibliográfica, a documental e a pesquisa de campo. Utilizou-se ainda a abordagem pragmática e, como instrumentos de coleta de dados, questionário na escala de *Likert* com cinco pontos que foram aplicados aos gestores e entrevista semiestruturada foi realizada com os contabilistas das unidades pesquisadas. Para interpretar os dados, foram utilizadas a estatística descritiva, a análise multivariada de dados, bem como a análise de conteúdo. Os resultados evidenciaram que há efetividade no uso das informações contábeis manuseadas pelos gestores de recursos da União concernentes às suas tomadas de decisões. No entanto, constatou-se divergências entre os gestores e contabilistas na avaliação de alguns atributos que definem a efetividade da informação. Verificou-se que o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) se destaca como o principal sistema estruturante do Governo Federal e que o sistema de informação contábil utilizado pelas unidades gestoras não atende plenamente as exigências contemporâneas da contabilidade pública.

Palavras chaves: Informação Contábil. Sistemas de Informações Contábeis. Efetividade. Setor Público

ABSTRACT

Accounting is the science of asset information. Since 2008, the production of such information in the public sector has undergone significant changes with the implementation of International Standards of Accounting Applied to the Public Sector (NBCASP). Faced with this reality comes a concern as the effective use of accounting information for management decision-making. In this sense, this research aims to examine the effectiveness of accounting information generated in Union Resource Management Units based in the cities of Petrolina, PE and Juazeiro, BA in 2015. In this context identifies the relevant factors related to the effective use of accounting information, clarifying the existing accounting information system in public entities is efficient and effective and examines the level of usefulness of accounting information for decision making in the surveyed units. For this work has descriptive and exploratory nature. As for the research techniques were employed bibliographical, documentary and field research. We used yet pragmatic approach and as data collection tools, questionnaire in Likert scale with five alternatives that have been applied to managers and semi-structured interview was held with the accounting officers of the units studied. To interpret the data, it was used descriptive statistics, multivariate data analysis and content analysis. The results showed that there is effective use of accounting information handled by the Union resources managers concerning their decision making. However, there was disagreement between managers and accountants in the evaluation of some attributes that define the effectiveness of information. It was found that the Integrated Financial Administration System (Siafi) stands out as the main structural system of the federal government and that the accounting information system used by the management units do not fully meet the contemporary requirements of public accounting.

Key words: Accounting Information. Accounting Information Systems. Effectiveness. Public Sector.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Mapa mental da pesquisa	24
Figura 2 – Estrutura de um sistema de informação	43
Figura 3 – Dimensão organizacional da Estrutura do Sistema de Informação da Administração Pública Federal	46
Figura 4 – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal	50
Figura 5 – Árvore de decisão.....	68
Figura 6 – Árvore de decisão para análise das entrevistas realizadas	71

LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuição de referências bibliográficas conforme o tipo	63
Gráfico 2 – Distribuição temporal de referências bibliográficas.....	64
Gráfico 3 – Faixa etária dos gestores	79
Gráfico 4 – Gênero dos gestores	79
Gráfico 5 – Nível de escolaridade dos gestores.....	80
Gráfico 6 – Percentual de gestores que divulgaram gastos por meio de transparência pública	80
Gráfico 7 – Percentual de gestores que usam sistemas estruturantes do governo federal.....	81
Gráfico 8 – Percentual de uso de sistemas estruturantes específicos - Gestores.....	81
Gráfico 9 – Percepção dos gestores sobre SIG considerando a produção da informação versus necessidades dos usuários (PI1)	82
Gráfico 10 – Percepção dos gestores sobre SIG considerando os recursos tecnológicos versus necessidades dos usuários (PI2)	83
Gráfico 11 – Percepção dos gestores sobre SIG considerando a capacitação de recursos humanos (PI3)	83
Gráfico 12 – Resultado do construto eficiência considerando a percepção por gestor	84
Gráfico 13 – Resultado do construto eficiência considerando repostas de todos os gestores ..	84
Gráfico 14 – Percepção dos gestores sobre adequabilidade do sistema contábil às NBCASP	85
Gráfico 15 – Percepção dos gestores sobre produção de demonstrativos contábeis versus legislação	85
Gráfico 16 – Resultado do construto cumprimento da legislação considerando a percepção por gestor	86
Gráfico 17 – Resultado do construto cumprimento da legislação considerando repostas de todos os gestores.....	86
Gráfico 18 – Percepção dos gestores sobre produção de informações de custos (inovação contábil) para análise de eficiência administrativa.....	87
Gráfico 19 – Resultado do construto inovação considerando a percepção por gestor	88
Gráfico 20 – Compreensão de termos técnicos da contabilidade pública conforme percepção dos gestores	89
Gráfico 21 – Percepção dos gestores sobre clareza e compreensão da informação contábil versus usuários da informação.....	89
Gráfico 22 – Percepção dos gestores sobre adequabilidade de apresentação dos relatórios contábeis	90

Gráfico 23 – Resultado do construto compreensibilidade considerando a percepção por gestor	90
Gráfico 24 – Resultado do construto compreensibilidade considerando repostas de todos os gestores	91
Gráfico 25 – Avaliação da completude da informação na percepção dos gestores.....	92
Gráfico 26 – Percepção dos gestores quanto à isenção de erro na informação contábil	92
Gráfico 27 – Resultado do construto integridade considerando a percepção por gestor.....	93
Gráfico 28 – Resultado do construto integridade considerando repostas de todos os gestores	93
Gráfico 29 – Avaliação da confiabilidade na percepção dos gestores	94
Gráfico 30 – Avaliação da confiabilidade para diversos usuários na percepção dos gestores.	95
Gráfico 31 – Resultado do construto confiabilidade considerando a percepção por gestor.....	95
Gráfico 32 – Resultado do construto confiabilidade considerando repostas de todos os gestores	96
Gráfico 33 – Pontualidade da informação para tomada de decisão na percepção dos gestores	97
Gráfico 34 – A oportunidade da divulgação de informações na percepção dos gestores	97
Gráfico 35 – Resultado do construto tempestividade considerando a percepção por gestor ...	98
Gráfico 36 – Resultado do construto tempestividade considerando repostas de todos os gestores	98
Gráfico 37 – A utilidade da informação para tomada de decisão na percepção dos gestores..	99
Gráfico 38 – O acompanhamento dos gastos públicos por meio de relatórios contábeis	100
Gráfico 39 – Suficiência dos relatórios contábeis para a tomada de decisão na percepção dos gestores	100
Gráfico 40 – Percepção dos gestores sobre a utilidade efetiva da informação contábil versus legislação	100
Gráfico 41 – Percepção dos gestores sobre o uso da informação contábil para elaboração de planejamento estratégico	101
Gráfico 42 – Resultado do construto relevância considerando a percepção por gestor	101
Gráfico 43 – Resultado do construto relevância considerando repostas de todos os gestores	102
Gráfico 44 – A percepção dos gestores sobre o uso da informação contábil para avaliação de desempenho administrativo	103
Gráfico 45 – A percepção dos gestores sobre o uso da informação contábil para comparações entre órgãos ou entidades similares	103
Gráfico 46 – A percepção dos gestores sobre o uso da iformação contábil para análises horizontais de desempenho.....	104

Gráfico 47 – Resultado do construto relevância considerando a percepção por gestor	104
Gráfico 49 – Resultado do construto relevância considerando repostas de todos os gestores	105
Gráfico 49 – Faixa etária de idade dos contabilistas	110
Gráfico 50 – Caracterização dos contabilistas entrevistados.....	111
Gráfico 51 – Finalidade da contabilidade pública na percepção dos contabilistas	111
Gráfico 52 – Avaliação das deficiências dos SIGs na percepção dos contabilistas	112
Gráfico 53 – Uso dos sistemas estruturantes do governo federal na percepção dos contabilistas	113
Gráfico 54 – Avaliação do sistema de informação contábil versus NBCASP na percepção dos contabilistas	114
Gráfico 55 – Compreensibilidade da informação contábil na percepção dos contabilistas ...	114
Gráfico 56 – Divulgação da informação contábil na percepção dos contabilistas	115
Gráfico 58 – Valor da informação contábil na percepção dos contabilistas	116
Gráfico 58 – Avaliação de controle de erro na produção da informação contábil na percepção dos contabilistas.....	116
Gráfico 59 – Demanda da informação contábil para subsidiar decisões na percepção dos contabilistas	117
Gráfico 60 – A utilidade da informação contábil para os gestores na percepção dos contabilistas	118
Gráfico 61 – A informação contábil como instrumento de controle social na percepção dos contabilistas	118

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Literatura internacional sobre informatividade	28
Quadro 2 - Informatividade contábil no Brasil.....	30
Quadro 3 - A relevância da informação contábil no Brasil	33
Quadro 4 - Definições de conservadorismo contábil	36
Quadro 5 - Convergência IPSAS x IAS/IFRS x NBCASPs.....	39
Quadro 6 - Cronologia do marco regulatório do sistema de contabilidade federal.....	44
Quadro 7 - Características dos sistemas de informação estruturantes do Brasil	47
Quadro 8 - Princípios conforme correntes que formam a NPM.....	54
Quadro 9 - Experiências Mundiais de implantação de NPM	55
Quadro 10 - Comparativo entre modelos de avaliação de desempenho baseados nos 3Es.....	59
Quadro 11 - Vantagens e desvantagens dos modelos escolhidos.....	60
Quadro 12 - A abordagem pragmática	65
Quadro 13 - Relação de unidades gestoras sediadas em Petrolina-PE e Juazeiro-BA	65
Quadro 14 - Construtos dos modelos com as suas variáveis discriminadas.....	69
Quadro 15 - Sustentação científica para os construtos analisados	70
Quadro 16 - Descrição de <i>p</i> valor.....	72
Quadro 17 - Categoria para orientação da análise de conteúdo	74
Quadro 18 - Unidades Gestoras que participaram da pesquisa	77
Quadro 12 - Síntese da análise dos questionários.....	106

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Síntese das informações geográficas de Petrolina – PE e Juazeiro –BA	76
Tabela 2 - Variáveis com maior número de correlações	108
Tabela 4 - Classificação das abordagens pesquisadas.....	134
Tabela 4 - Correlação de Spearman.....	138

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AEVSF - Autarquia Educacional do Vale do São Francisco

AGU – Advocacia Geral da União

AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants*)

AL – Alto

ANAO - Agência de Auditoria Nacional da Austrália (*Australian National Audit Office*)

AP – Administração Pública

APS – Agência de Previdência Social

BA – Baixo

BM&FBOVESPA - Bolsa de Mercadorias e Futuros e Bolsa de Valores de São Paulo

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

BSC - *Balanced Scorecard*

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CIFPA - Instituto Britânico de Finanças e Contabilidade Pública

CLAD - Conselho Diretor do Centro Latino-Americano de Administração para o Desenvolvimento

CO – Corporativo

Codevasf - Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CS - Cadeia de suprimentos

EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária

ES – Estratégico

ESREP – Escritório de Representação da Procuradoria – Geral Federal

EUA – Estados Unidos da América

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

FI – Financeiro

FMI – Fundo Monetário Internacional

FMS – Fundo Municipal de Saúde

FRGPS – Fundo do Regime Geral de Previdência Social

IAS – Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards*)

IASB - Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board*)

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBrX – Índice Brasil

IDHM – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IN – Indivíduo

INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade Pública (*International Public Sector*)

LM – Lucena e Marcelino

LPA – Lucro por ação

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

ME – Médio

MQMD - Modelo Quantum de Medição de Desempenho

MSF – Médio São Francisco

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBCTSP – Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NF – Não financeiro

NPM – *New Public Management*

NPM – Nova Administração Pública (*New Public Management*)

NYSE – *New York Stock Exchange*

ONG – Organização Não Governamental

OP – Operacional

PGF – Procuradoria – Geral Federal

PI – Produção da Informação

PIB – Produto Interno Bruto

PMQ – Questionário de Medida de Desempenho (*Performance Measurement Questionnaire*)

PPA – Plano Plurianual da União

PR – Prático

Propamap – Programa de Modernização da Administração Pública

PTCSM – Programa Território da Cidadania Sertão de Minas

QI – Qualidade da Informação

RIDE – Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento do Polo Petrolina e Juazeiro

SCD – Sete Critérios de Desempenho

SE – Serviços

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira

Siape – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

Siasg – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais

SIC – Sistema de Informação de Custo do Governo Federal

SICONV – Sistema de Gestão de Convênios

Sidor – Sistema Integrado de Dados Orçamentários

SIG – Sistema de Informações Gerenciais

SIGPlan – Sistemas de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual

Siorg – Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal

SMD – Sistema de Medição de Desempenho

SPSS – *Software Statistical Package for the Social Sciences*

STN – Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

SUS – Sistema Único de Saúde

TA – Tático

TE – Teórico

TI – Tecnologia da Informação

UG – Unidade Gestora

UI – Utilidade da Informação

UNIVASF – Fundação Universidade Federal do Vale São Francisco

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	Problematização da pesquisa	20
1.2	Objetivos	20
1.2.1	Objetivo geral	20
1.2.2	Objetivos específicos	21
1.3	Justificativas da pesquisa	21
1.4	Delimitação da pesquisa	22
1.5	Organização do trabalho	23
2	REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1	O valor da informação contábil	25
2.1.1	Informatividade contábil	28
2.1.2	Relevância da informação contábil	31
2.1.3	Tempestividade da informação contábil	34
2.1.4	Conservadorismo e Gerenciamento de resultados	35
2.1.5	A informação contábil no setor público	37
2.2	Sistemas de informações contábeis no setor público	42
2.2.1	Considerações Importantes	42
2.2.2	Principais sistemas do setor público brasileiro	46
2.2.3	Desafio contemporâneo: Sistema de Informação de Custo no setor público (SIC)	49
2.3	EFETIVIDADE DA GESTÃO PÚBLICA	50
2.3.1	Desenvolvimento da administração pública	52
2.3.2	Avaliação de desempenho	58
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	62
3.1	Tipologia da pesquisa	62
3.1.1	Quanto ao objetivo da pesquisa	62
3.1.2	Quanto às técnicas da pesquisa	63
3.1.3	Quanto ao método da abordagem	64
3.2	Universo da pesquisa	65
3.3	Instrumento de coleta de dados	67
3.4	Metodologia de análise dos dados	71
3.4.1	Análise dos dados do questionário	72

3.4.2	Análise dos dados da entrevista.....	74
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	76
4.1	Caracterização do ambiente de pesquisa.....	76
4.2	Análise dos questionários.....	79
4.3	Análise dos Construtos.....	82
4.2.1	Eficiência.....	82
4.2.2	Cumprimento da legislação.....	85
4.2.3	Inovação.....	87
4.2.4	Compreensibilidade.....	88
4.2.5	Integridade.....	91
4.2.6	Confiabilidade.....	94
4.2.7	Tempestividade.....	96
4.2.8	Relevância.....	99
4.2.9	Comparabilidade.....	102
4.4	Análise multivariada.....	106
4.5	Análise das entrevistas.....	110
5	CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES.....	120
	REFERÊNCIAS.....	125
	Apêndice 1 – Tabelas importantes para a pesquisa.....	133

1 INTRODUÇÃO

*“Palavra, palavra (digo exasperado),
se me desafia, aceito o combate.”
(Carlos Drummond de Andrade)*

Diante da premissa que sem informação é impossível administrar um patrimônio, observa-se que a falta ou a insuficiência de informação constitui uma das queixas dos gestores. No entanto, não é a quantidade de informação disponível que garante tomadas de decisões eficazes, ou o suprimento da necessidade de seus usuários, pois as supostas informações podem não passar de dados devido à ausência do poder informativo. Este poder informativo depende de como a informação é gerada e do quanto influenciará diretamente em sua dimensão de efetividade.

Neste contexto, a contabilidade representa a ciência da informação patrimonial. Ela registra e controla todas as variações do patrimônio caracterizadas em bens, direitos ou até mesmo obrigações para com terceiros em todas as aziendas, pertencentes do setor público ou privado (PADOVEZE, 2009).

No setor privado, estudos demonstraram que a baixa qualidade da informação contábil proporciona maiores custos de agência e resulta em falhas na proteção aos acionistas. A baixa qualidade também gera assimetria informacional bem como insegurança aos usuários internos e externos, resultando na diminuição de sua utilidade, que por sua vez, está vinculada a sua qualidade (LOPES, 2001).

A qualidade da informação depende da presença ou ausência de alguns atributos, tais como, relevância, precisão, completude, pontualidade, segurança, isenção de erros, entre outros, que agregam valor a informação contábil. Tais atributos já foram exaustivamente debatidos no setor privado, inclusive, já existem modelos econométricos para mensuração de alguns deles. Conquanto, a questão da utilidade da informação para a tomada de decisão no setor público ainda é deficiente na literatura.

Apesar disso, a necessidade pela diminuição da assimetria informacional da contabilidade entre os dois setores (público e privado) influenciou alguns países a adotarem padrões semelhantes entre esses setores. Países como Estados Unidos, Canadá, Reino Unido e Nova Zelândia saíram na vanguarda deste movimento e implementaram, inclusive, um novo padrão de gestão chamado de Nova Administração Pública (*New Public Management – NPM*), o qual está sendo seguido em todo o mundo (MARINI, 2002).

A NPM introduziu princípios econômicos e gerenciais do setor privado no setor público. Tais princípios modificam tanto as organizações do setor público envolvidas bem como altera em profundidade a natureza do Estado como um todo.

O Brasil também adotou a NPM e compatibilizou os procedimentos aplicados no país com as tendências internacionais. Por conseguinte, regulamentou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), por intermédio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2008. Estas normas representou uma verdadeira quebra de paradigmas da contabilidade pública e exigiu a produção de diversos relatórios contábeis.

Para produzir os relatórios bem como qualquer outra informação contábil, é necessária a integração entre pessoas, softwares e hardwares. Esses elementos constituem o sistema de informação contábil tal qual define o CFC (2008, p. 10):

Representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

O produto decorrente das saídas dos sistemas de informações contábeis é relevante para efetividade da gestão. Segundo Braun e Mueller (2014), a efetividade da gestão pública depende da identificação de problemas traduzidos em demandas e necessidades. Uma das demandas do setor público brasileiro incidia na implementação de um sistema de custos capaz de auxiliar o gestor na tomada de decisão, bem como no controle e na avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas de governo.

Neste sentido, verificar a efetividade, muitas vezes, significa analisar os resultados de avaliação de desempenho da gestão. Para avaliar a gestão, há diversos modelos no setor privado e escassez no setor público. Dentre os raros trabalhos existentes no Brasil, as pesquisas de Sano e Montenegro Filho (2013) e Lucena (2011) contribuíram para o aperfeiçoamento de avaliação no setor público. Adicionalmente, Ribeiro (2014) demonstrou a contribuição da contabilidade para efetividade da governança pública em alguns municípios do estado de Minas Gerais.

Diante do exposto, há uma lacuna existente na literatura quanto à evidenciação acerca da efetividade/utilidade da informação para tomada de decisão no setor público, designadamente, em unidades gestoras de recursos públicos da união, sejam elas integrantes da administração direta ou indireta, as quais representam a base da pirâmide do sistema de informações contábeis do governo federal.

A hipótese deste trabalho baseia-se na concepção de que os gestores públicos subutilizam a informação contábil. Especificamente, não reconhecem o seu valor, desprezam

sua produção e pouco a utilizam para subsidiar suas decisões, ou seja, desvalorizam a contabilidade no âmbito da administração pública, e conseqüentemente, não reconhecem o potencial de sua contribuição para o desenvolvimento do país.

1.1 Problematização da pesquisa

Segundo Lakatos e Marconi (2003, p.159), a primeira etapa de uma pesquisa é a formulação do problema e ele determinará a relevância do que se quer observar. “É o resultado de uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução”.

Partindo-se do pressuposto que a contabilidade é responsável em fornecer informações que atendam às diversas necessidades de seus usuários, com informações capazes de orientar os gestores no processo de tomada de decisão, este trabalho visa responder a inquietude resultante do seguinte questionamento: De que forma existe efetividade do uso das informações Contábeis geradas em Unidades Gestoras de recursos da União sediadas em Petrolina-PE e Juazeiro-BA?

Neste trabalho, considerou-se como efetividade a capacidade que a informação contábil possui de transformar o ambiente organizacional por intermédio da maximização de sua utilidade nos processos de tomada de decisões. Este conceito está descrito no item 2.3 deste estudo.

1.2 Objetivos

Diante do problema de pesquisa apresentado, faz-se necessário demonstrar de forma clara e sucinta o conteúdo intrínseco investigado. Primeiramente por intermédio de uma visão global e abrangente do tema, delimitada pelo que se denomina de objetivo geral e, posteriormente, pelos objetivos específicos que se caracterizam pelo estudo do tema com o escopo mais concreto e limitado.

1.2.1 Objetivo geral

Com a intenção de responder ao questionamento nesta pesquisa, este trabalho tem como objetivo geral analisar a efetividade da informação contábil gerada em Unidades Gestoras de recursos da União sediadas nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA.

1.2.2 Objetivos específicos

A pesquisa, ainda, apresenta os seguintes objetivos específicos, que desdobram o objetivo geral:

- a) Demonstrar os fatores relevantes relacionados ao uso efetivo da informação contábil;
- b) Esclarecer se o sistema de informações contábeis existente nas entidades públicas é eficiente e eficaz; e
- c) Examinar o nível de utilidade das informações contábeis para a tomada de decisão no setor público em Petrolina-PE e Juazeiro - BA.

1.3 Justificativas da pesquisa

A linguagem utilizada pela contabilidade pública, durante muito tempo, parecia algo exclusivo aos profissionais da área e havia um verdadeiro abismo entre ela e a maioria de seus usuários, principalmente a sociedade. Verificava-se uma enorme assimetria entre a informação do setor privado e a linguagem utilizada no setor público.

Para diminuir essa assimetria foi implementada as NBCASP, que resultou no aumento de produção de informações. Essa diversidade de informações suscita alguns questionamentos empíricos acerca de sua utilidade e, conseqüentemente, efetividade. Desta forma, destaca-se que o trabalho apresenta relevância de natureza prática e acadêmica.

A contribuição prática-científica da pesquisa é revelada ao passo que se tenta alertar os gestores públicos acerca das diversas utilidades da informação contábil, bem como verifica-se o nível de efetividade de seu uso em tomadas de decisões. Além disso, identifica-se os principais atributos que influenciam a tomada de decisão de maneira efetiva, despertando nos gestores o interesse pela da maximização de resultados decorrentes de investimentos em áreas estratégicas na produção de informação contábil. Já a contribuição científica provém do estudo da evolução da informação contábil e do questionamento a aderência do que se reconhece na academia.

Ademais, após a vigência da lei de responsabilidade fiscal, constatou-se um aumento de pesquisas na área pública. A pesquisa de Reis et al (2007) revelou o acréscimo de 190% de produção brasileira na área acadêmica de 2001 a 2004, porém, ainda incipiente quando comparada com os estudos da área privada.

Outro fator que contribuiu para realização desta pesquisa, é a lacuna existente na literatura quanto à efetividade da informação contábil no setor público. Estudo recente, com características semelhantes, foi realizado por Ribeiro (2014). Todavia, seu objetivo visou demonstrar a contribuição da contabilidade no processo de governança municipal, limitando-se a uma esfera de governo e em outro ambiente.

Portanto, há necessidade de ampliação do escopo de pesquisas que revelem a contribuição da ciência contábil, especificamente, da informação contábil em outras esferas de governo com a finalidade de diminuir a assimetria informacional, incluindo a sociedade como autêntica gestora do patrimônio público por intermédio do controle social que a própria informação possibilita.

1.4 Delimitação da pesquisa

O estudo foi implementado por intermédio de uma pesquisa de campo, em células básicas de registro contábeis de recursos da União denominadas de Unidades Gestoras. Tais unidades estão sediadas nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA e correspondem a vinte e três unidades gestoras, sendo quatro delas desobrigadas de seguirem os preceitos da contabilidade pública.

A escolha de Unidades Gestoras, deve-se ao fato de constituírem a unidade básica de informações contábeis que gerenciam recursos da União, independentes de serem integrantes da administração direta. E os municípios de Petrolina - PE e Juazeiro - BA foram escolhidos por acessibilidade dos dados e por serem responsáveis por cerca de 79% do PIB produzido na Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento (RIDE) do Polo Petrolina e Juazeiro. No Brasil há apenas três RIDes.

Foram aplicados como instrumentos de pesquisa, durante o mês de maio de 2015, questionário fechado (Anexo A) entre os gestores das unidades e entrevista semiestruturada com profissionais contábeis responsáveis pela produção da informação contábil nas mesmas unidades, portanto, a conclusão deste estudo sofre influência de duas perspectivas distintas: usuário-fim, representado pela figura dos tomadores de decisões gerenciais e usuário-meio, representado pela figura do responsável pela produção da informação, o contabilista.

1.5 Organização do trabalho

Esta pesquisa está estruturada em cinco capítulos, sendo o primeiro introdutório, onde o leitor encontrará a contextualização do tema de estudo, o problema proposto, os objetivos gerais e específicos, os resultados esperados, a importância que tem a pesquisa, bem como suas delimitações.

No segundo capítulo, apresenta-se o referencial teórico contendo sustentação científica para se alcançar o objetivo proposto pela pesquisa. Primeiramente, são demonstrados os critérios de valorização da informação contábil e a identificação dos principais atributos, inclusive, na informação contábil produzida pelo setor público brasileiro. Em seguida, discorreu-se a respeito de sistemas de informações contábeis incluindo uma perspectiva moderna e contemporânea. Concluindo este capítulo, encontram-se reflexões acerca da efetividade da gestão pública, da evolução e desenvolvimento da administração pública, bem como de procedimentos para mensurar a efetividade.

No capítulo seguinte, encontram-se os procedimentos metodológicos seguidos para alcançar o objetivo geral da pesquisa, sua caracterização quanto ao objetivo, a natureza, abordagem escolhida e os métodos estatísticos para análise dos dados, conforme os instrumentos de coleta utilizados, visando responder à questão de pesquisa.

No quarto capítulo, encontra-se a análise e tratamento dos dados coletados tanto por meio de questionário quanto de entrevista com fins de interpretação e inferências possíveis, bem como de confrontação com as teorias abordadas.

No último capítulo, estão apresentadas as conclusões contendo a síntese dos resultados da pesquisa, suas limitações e sugestões para futuros estudos sobre o tema.

No fim do trabalho o leitor encontrará as referências e apêndices, contendo: tabelas, modelo do questionário utilizado, roteiro de entrevista, termo de compromisso de pesquisa científica, conforme mapa mental apresentado na Figura 1.

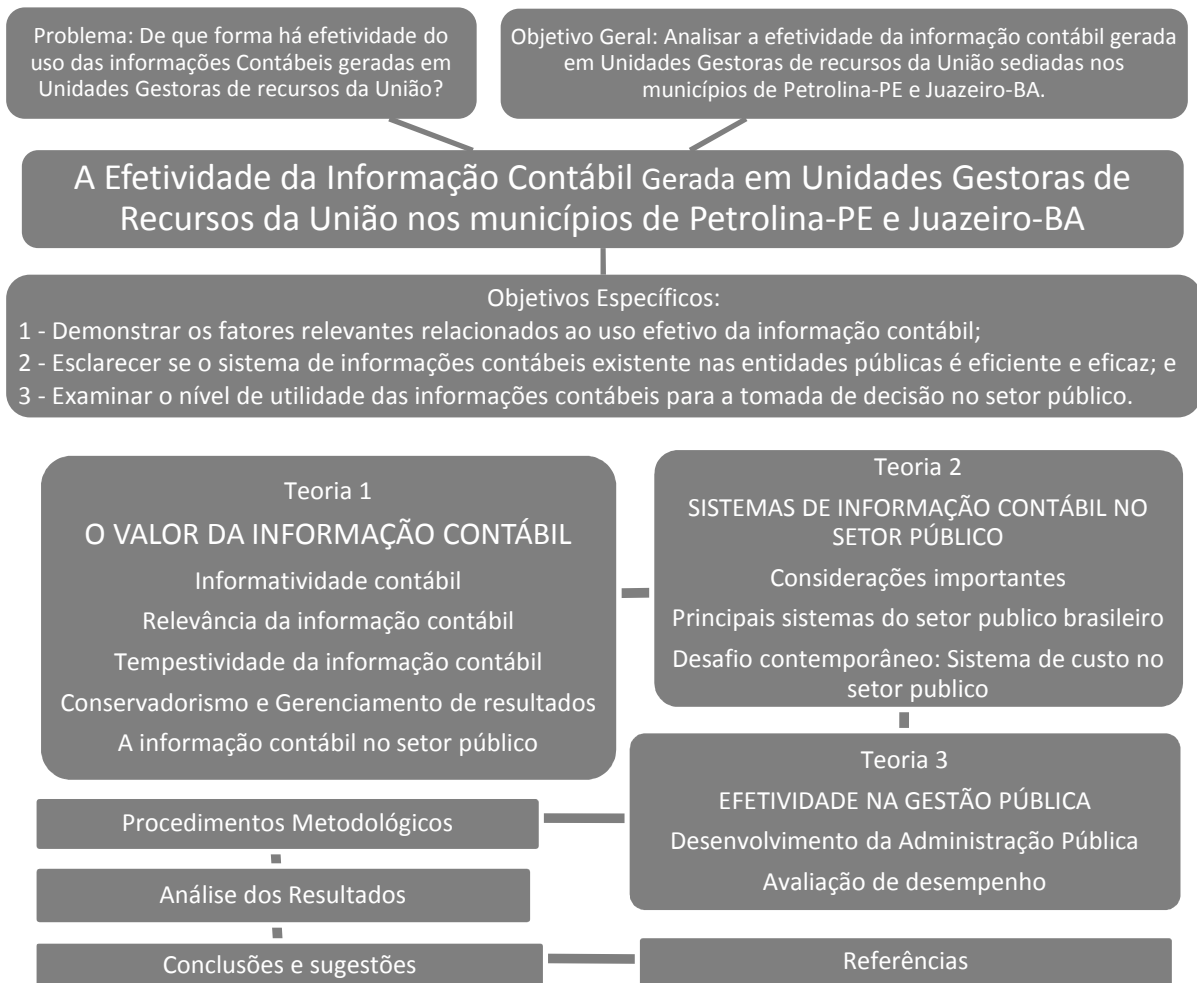


Figura 1 – Mapa mental da pesquisa
Fonte: Elaboração do autor

2 REFERENCIAL TEÓRICO

*“O coração do que tem discernimento adquire conhecimento; os ouvidos dos sábios saem à sua procura.”
(Provérbios 18:15)*

O referencial teórico desta pesquisa concentra-se em três grandes áreas. A primeira visa discutir o estudo das variáveis objetivas e subjetivas que determinam o valor da informação contábil. Para isso, necessitou-se verificar as contribuições científicas existentes acerca do poder informativo da contabilidade bem como das principais discussões existentes sobre relevância, tempestividade, conservadorismo, gerenciamento de resultados e os atributos essenciais a informação contábil no setor público.

Percebeu-se que para analisar a informação é necessário conhecer os instrumentos de sua produção. Por conseguinte, os sistemas de informações constituem esses instrumentos e estudá-los, desde suas definições até as aplicações inovadoras no setor público brasileiro, foi fundamental para esta pesquisa.

Por fim, encontram-se algumas discussões que compõem o estado da arte alusivo a efetividade da gestão pública. Constatou-se que para mensurar a efetividade é imprescindível percorrer o caminho do desenvolvimento da administração pública bem como identificar algumas metodologias de avaliação existente.

Após reflexão desses temas, percebeu-se sustentação científica suficiente para alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa. Inicia-se a discussão da teoria necessária por meio da investigação na literatura acerca dos componentes que determinam o valor da informação.

2.1 O valor da informação contábil

A teoria da informação estruturou-se pela necessidade de quantificar e qualificar as informações geradas para tomada de decisão. Os recursos tecnológicos empregam suporte para que todos os níveis de uma organização identifiquem suas demandas, solucionem os problemas e produzam resultados adequados. Assim, a função principal da tecnologia da informação é apoiar a organização independente da área funcional ou do nível de

responsabilidade. Portanto, a atuação conjunta entre o fator tecnológico e humano é imprescindível à produção de informações valiosas para o bom desempenho das organizações.

Neste sentido, percebe-se que o sucesso ou o fracasso das empresas está diretamente vinculado tanto ao uso quanto ao gerenciamento de suas informações e os trabalhadores do conhecimento constituem o emprego da maior parte da força de trabalho (MOSCOVE; SIMKIN; BAGRANOFF, 2002).

Vários estudos demonstraram a necessidade de tratamento adequado às informações, dentre os quais, Sanvicente (1999) afirmou que a base conceitual para apuração de resultados operacionais das empresas necessita de enfoque moderno para tratamento da informação contábil em relação à utilidade. Em vista disso, estimou o custo da informação e traçou os aspectos positivos e negativos em relação aos impactos desses custos sobre os resultados.

Em relação à qualidade e compreensão da informação, Stabile (2001) examina um elo entre a informação e os componentes de enriquecimento, que são entre outros, a velocidade de comunicação global, o incremento de tecnologia e as opções de escolha dos consumidores mais exigentes e conscientes. Sem informações de qualidade, o trabalho administrativo prejudicava-se, fazendo com que a informação não seja útil ao administrador. Os pré-requisitos de clareza, utilidade, pertinência, completude, precisão e isenção de erros, devem destacar-se, como componentes necessários para definir a informação valiosa.

Stair (2010) define sucintamente os atributos de uma informação valiosa da seguinte forma:

- a) Precisa - A informação precisa não contém erro;
- b) Completa - A informação completa contém todos os fatos importantes;
- c) Econômica - A informação também deve ser relativamente econômica para ser viabilizada, ou seja, o benefício em obtê-la deve ser superior ao custo de produzi-la.
- d) Flexível - A informação Flexível pode ser usada para uma variedade de propósitos;
- e) Confiável - A fonte deve ser conhecida e a coleta dos dados segura;
- f) Relevante - A informação relevante é essencial para o tomador de decisão;
- g) Simples - A informação também deve ser simples, sem sofisticação exagerada para não sobrecarregar o conjunto de informações;
- h) Pontual - Informação pontual é aquela obtida quando necessária;

- i) Verificável - A possibilidade de conferi-la e se assegurar de que está correta;
- j) Acessível - A informação deve ser facilmente acessível aos usuários autorizados;

Devido à importância desses atributos, afirmou Iudícibus (2009, p.3): “a contabilidade repousa num arquivo básico de informação contábil o qual poderá ser utilizado de forma flexível por vários usuários, cada um com ênfase diferente, neste ou naquele tipo de informação”.

Segundo Padoveze (2009), a criação de valor ou ainda representatividade da informação para o uso efetivo dos recursos empresariais é um dos papéis importantes da contabilidade gerencial. Sendo assim, a análise econômica das atividades das organizações baseava-se em termos de resultados, receitas e menos custos.

Para isso, o tempo gasto nas atividades deve ser sempre o menor, em todas as etapas, na busca da maior eficiência e produtividade operacional para garantir a tempestividade das informações (ALMEIDA, 2010). Decorre assim, a importância do fluxo adequado das informações, quando se trata de administração pública com todas as suas particularidades.

Neste contexto, Ceneviva e Farah (2012) discutiram como aperfeiçoar os mecanismos de controle da administração pública, mediante o desempenho que os sistemas e programas governamentais validam as informações produzidas em termos de confiabilidade e integridade. Nesta pesquisa, objetivou-se criar estímulos para que a sociedade fiscalizasse as atividades, de governo, difundindo por intermédio dos meios de comunicação as informações relevantes, para que a população se conscientizasse do seu papel de controle social.

Assim, Cavalluzzo e Ittner (2004) avaliaram os benefícios das atividades de governo, relativas ao desempenho do fluxo de informações, comprometimento dos gestores para tomada de decisão, bem como treinamento em técnicas de medição de desempenho no governo norte-americano, fornecendo evidências exploratórias que influenciaram nessa avaliação.

Em adição, Macedo et al (2010), concluíram que houve entendimento para interpretação da legislação pública aplicada à contabilidade, afim de que os órgãos de controle pudessem atuar na linha de pensamento do legislador e que a sociedade também acompanhasse adequadamente os avanços na formulação de leis e decretos, assim como as opiniões discutidas e avaliadas pelo legislativo.

Lima e Vargas (2012), argumentaram sobre a necessidade de investigação mais clara, uma vez que as atividades administrativas privadas demonstram o caminho de otimização e tratamento adequado das informações, sendo seguido pelo setor público.

Além disso, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC T 16, de 2008 (CFC, 2008) empregou as características do registro da informação contábil no setor público, relatando-se a compreensibilidade, confiabilidade, integridade, representatividade, tempestividade e utilidade como atributos importantes.

Coelho (2007), apontou a contabilidade como o instrumento principal gerador de informações autênticas para todas as partes interessadas. Neste contexto, destaca-se a Contabilidade como ciência da informação patrimonial (abordagem informacional), bem como uma ferramenta fundamental para auxiliar seus usuários no processo de tomada de decisão. Segundo Lopes (2002), a influência exercida na tomada de decisão dos usuários da contabilidade está diretamente ligada a capacidade informacional das variáveis contábeis. Esta capacidade informacional pode ser substituída pelo termo em inglês *informativeness*. Neste texto foi adotado o neologismo informatividade, ao invés do termo em inglês.

2.1.1 Informatividade contábil

Sarlo Neto (2009), utilizou o termo “informatividade”, relacionando-o a quanto os números contábeis podem informar, à medida que consigam capturar (representar) a realidade econômica de uma entidade. Para Lopes (2009), informatividade constitui uma abordagem de avaliação métrica dos seguintes atributos: relevância da informação contábil (*value relevance*), tempestividade nos números contábeis (*timeliness*), conservadorismo condicional (*conditional conservatism*) e gerenciamento de resultados (*earnings management*). O vínculo desses atributos à informação gerada, descreve como os lucros são informativos.

No cenário internacional, há diversas contribuições sobre informatividade contábil. Algumas delas podem ser observadas no Quadro 1:

Quadro 1 - Literatura internacional sobre informatividade contábil

Pesquisador	Contribuição
Ball e Brow (1968)	Verificaram uma relação direta entre os preços das ações e os lucros contábeis. Com isso, comprovaram a hipótese da importância das informações contábeis para a formação das expectativas futuras dos usuários que participam do mercado acionário.

Pesquisador	Contribuição
Beaver (1968)	Verificou a relevância da contabilidade para investidores por intermédio das variações de preço relacionadas a tempestividade da divulgação dos resultados contábeis.
Beaver, Clarke e Wright (1979)	Evidenciaram que os resultados contábeis e os preços das ações são influenciados pelo mesmo conjunto de fatores, pois encontraram uma correlação positiva entre variações percentuais de lucro e de preço.
Easton e Harris (1991)	Verificaram que ao adicionar a variação dos lucros contábeis ao lucro contábil, explica-se melhor o retorno das ações.
Atiase (1985), Freeman (1987) e Chaney e Jeter (1992)	Evidenciaram que há uma correlação positiva entre o tamanho da empresa e a informatividade dos lucros.
Collins e Kothari (1989)	Evidenciaram que a informatividade da contabilidade está diretamente relacionada a oportunidade de investimento.
Dhaliwal et al (1991)	Evidenciaram uma relação fraca entre lucro contábil e retorno com o endividamento empresarial.
Hayn (1995)	Verificou que entre perdas (prejuízos) e ganhos (lucros), os lucros tem uma maior capacidade informativa.
Laporta et al (1998 e 2000), Bal et al (2000), Ali e Huang (2000) e Bushman et al (2004)	Verificaram que o ambiente de governança corporativa presente nos países estudados pelos pesquisadores explicam as diferenças nas práticas contábeis adotadas por eles.
Morck et al. (2000)	Avaliaram a hipótese de que os investidores não norteiam suas decisões nas informações emitidas pelas empresas de países emergentes em virtude de fraca proteção do mercado e das informações não refletirem a realidade econômica.
Lambert (2001) Bushman e Smith (2001)	Apresentou a relação e a influência da Teoria da Agência sobre o uso da contabilidade por diversas abordagens. Discutiram o papel das informações contábeis como um mecanismo que possibilita o monitoramento da administração pelos investidores externos.
Warfield et al (1995)	Investigaram que a informatividade dos resultados contábeis pode ser influenciada pela participação acionária dos administradores.
Fan e Wong (2002)	Verificaram que quanto maior a concentração dos votos em poder do acionista controlador, menor a informatividade dos resultados.
Francis et al (2005)	Analisaram, que para as empresas compostas por mais de uma classe de ações, no mercado americano, a diferença de informatividade entre o lucro contábil lucros contábeis foram menos informativos que os dividendos.

Pesquisador	Contribuição
Wang (2006)	Observou que empresas que adotavam mecanismos de governança mais conservadores apresentou maior qualidade do lucro contábil.
Piotroski et al (2007)	Observou baixo nível de reconhecimento das perdas em empresas estatais que operam em províncias na China onde o sistema de proteção aos acionistas minoritários é menor.

Fonte: Adaptado de Sarlo Neto (2009)

No cenário nacional, as pesquisas relacionadas com a informatividade contábil são mais incipientes e recentes, entre as quais, relacionam-se algumas no Quadro 2:

Quadro 2 - Informatividade contábil no Brasil

Pesquisador	Contribuição
Bernardo (2001)	Evidenciou a importância dos números contábeis para o mercado em virtude da reação dos preços com a divulgação dos resultados.
Martinez (2001)	Verificou que as empresas brasileiras manipulam seus resultados contábeis negativos para seduzirem investidores, no entanto, a longo prazo o mercado consegue identificar a manipulação e impõe perdas no preço das ações.
Lopes (2001)	Evidenciou que ao invés de as informações contábeis no Brasil estarem voltadas para acionistas, atendem mais as exigências e necessidades dos órgãos reguladores e de proprietários.
Guimarães e Ness (2001)	Pesquisaram diversos fatores que pudessem influenciar a diferença de preços entre ações ordinárias e preferenciais.
Sarlo Neto (2002)	Investigou a influência do excesso da regulamentação da contabilidade sobre os setores financeiro e elétrico.
Silveira (2002)	Por meio do estudo da relação entre governança corporativa e o desempenho das empresas, constatou que as empresas que foram mais bem avaliadas pelo mercado tinham um melhor nível de governança corporativa e melhores resultados
Lanzana (2004)	Constatou que o nível de divulgação (<i>disclosure</i>) influencia os direitos de voto e o fluxo de caixa do acionista controlador no mercado brasileiro.
Hage e Pagliarussi (2006)	Utilizou o modelo de Ohlson e calculou o valor de mercado das empresas, realizando uma comparação entre o valor das empresas com forte concentração do controle acionário.
Terra e Lima (2006)	Comparou a efetividade da divulgação das informações contidas nas demonstrações financeiras entre as empresas com sinalizadores diferenciados de boas práticas de governança corporativa e as de capital aberto com ações negociadas na Bovespa.
Antunes e Costa (2007)	Investigaram a diferença da qualidade da informação contábil entre empresas que assumiram diferentes níveis de governança.

Pesquisador	Contribuição
Ferri e Soares (2007)	Investigaram o comportamento de gerenciamento de resultados associados à participação de investidores institucionais.
Silva et al (2007)	Procuraram evidências sobre a influência do controle acionário sobre o grau de divulgação das empresas brasileiras.

Fonte: Adaptado de Sarlo Neto (2009)

No Brasil, o termo informatividade está diretamente vinculado a qualidade da informação, muitas vezes, sendo aquele substituído por essa expressão. Além disso, a contabilidade perde sua razão de ser, caso não reflita com precisão a realidade econômica, diminuindo assim sua utilidade (LOPES; MARTINS, 2005). Por isso, alguns pesquisadores afirmam que o desenvolvimento e funcionamento eficiente de um mercado de capitais possui a qualidade da informação contábil como elemento principal (ZEGHAL; MEHDHBI, 2006). A referida qualidade sofre influência de mecanismos de governança empresarial, conservadorismo condicional, ambiente institucional, incentivos dos membros da organização e divulgação no mercado (LOPES, 2009; ALMEIDA, 2010).

Considerando o que foi exposto, fica evidente a importância de avaliar os atributos de relevância, tempestividade, conservadorismo e gerenciamento de resultados com a finalidade de definir a qualidade da informação contábil.

2.1.2 Relevância da informação contábil

A análise da relevância da informação contábil, fundamenta-se na abordagem da teoria positiva da contabilidade e consiste em medir a relação entre as variáveis de mercado e variáveis contábeis, utilizando teorias de estudos estatísticos de associação (WATTS; ZIMMERMAN, 1990). Segundo Lopes e Martins (2005) a associação da informação com os preços dos ativos negociados no mercado e sua utilidade para tomada de decisão econômica influenciam o nível de relevância da informação contábil em um país.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC (2001), a informação é relevante quando tem a capacidade de fazer diferença em um processo de tomada de decisão. Para Francis e Shipper (1999) a relevância contábil compreende quatro interpretações possíveis:

- a) As informações contábeis antecipam os preços por capturar o valor intrínseco das ações e a relevância passaria a ser medida por meio dos

lucros gerados coma aplicação das regras de negociação baseada nas informações;

- b) Informações financeiras são relevantes se contêm as variáveis utilizadas em um modelo de avaliação ou auxilia na previsão dessas variáveis;
- c) A relevância está associada às medidas estatísticas entre a relação da informação contábil a fixação dos preços de ações, ou seja, a capacidade de as informações financeiras influenciar o mercado de ações;
- d) A relevância está associada às medidas estatísticas entre informações contábeis e valores de mercado ou ainda retorno do investimento e reflete na capacidade que a informação tem para capturar a realidade econômica, independente da fonte, que afeta os valores das ações.

A relevância contábil está associada a capacidade que a informação tem de representar os valores de mercados de uma empresa, geralmente por meio do preço por ação e de este conteúdo ser capaz de alterar as expectativas dos investidores (LIMA, 2010). Por conseguinte, infere-se que os resultados contábeis possuem informações relevantes para o mercado de ações.

Apesar disso, segundo Lopes (2001), o resultado contábil não é suficiente para avaliar a relevância da informação em mercado de capitais, pois possui baixo poder explicativo e depende tanto do nível de eficiência do mercado quanto das condições gerais de funcionamento desse mercado. Para chegar nesta conclusão, utilizou o modelo de Ohlson em empresas com ações na BOVESPA e verificou que o patrimônio líquido tem mais relevância para o modelo. Além disso, as crises econômicas afetam o valor informacional da contabilidade.

O modelo econométrico tradicional para testar a relevância da informação contábil para o mercado de capitais estabelecido por Ohlson (1995 apud LOPES, 2001) é utilizado por diversos pesquisadores e consiste na seguinte equação:

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 LPA_{it} + \beta_2 PLA_{it} + \varepsilon_{it}, \text{ onde:}$$

P_{it} é o preço da ação ajustado pelos dividendos e desdobramentos das ações da firma i no período t (três ou quatro meses após o início do ano);

LPA_{it} é o lucro por ação da firma i no período t ;

PLA_{it} é o patrimônio líquido por ação da firma i no período t .

Este modelo vem sendo adaptado de acordo com as evidências encontradas por pesquisas mais recentes que utilizam outras variáveis. Lopes et al (2007) experimentaram em 2006 utilizar os retornos e o conservadorismo dos resultados ao invés de preço. Sua pesquisa demonstrou que há uma fraca associação entre as variáveis dependentes e independentes. No ano seguinte, tentaram verificar se os modelos que incorporam o patrimônio líquido em sua fórmula teriam um maior poder explicativo, ratificando sua pesquisa anterior, porém, os resultados não foram conclusivos. Outros estudos sobre relevância da informação contábil no Brasil podem ser observados no Quadro 3.

Quadro 3 - A relevância da informação contábil no Brasil

Pesquisador	Contribuição
Costa e Lopes (2007)	Encontraram evidências de que as informações contábeis elaboradas em conformidade com o GAAP local são mais relevantes do que em sua conversão para os padrões contábeis norte americanos
Nascimento et al (2007)	Observaram que os resultados contábeis no padrão norte-americano, aplicados por empresas brasileiras que negociam ações na Bolsa de Valores de Nova Iorque (<i>New York Stock Exchange – NYSE</i>), não impactam significativamente o retorno das ações no mercado acionário brasileiro.
Rezende et al (2008a)	Os resultados apontaram relevância da informação contábil para as práticas contábeis que adotaram o custo histórico ao invés de moeda constante de empresas brasileiras que negociam suas ações na BM&FBOVESPA.
Rezende et al (2008b)	Verificaram que não só as variáveis patrimônio líquido e resultado contábil possuem relevância em relação aos preços, mas também o diferido e os elementos não materiais ligados ao desenvolvimento de um negócio (<i>goodwill</i>).
Malacrida et al (2008)	Encontraram evidências de que o fluxo de caixa possui capacidade preditiva maior que o lucro.
Santos e Lustosa (2008)	Indicaram que a variável que melhor capta e expressa valores que influenciam os preços das ações é o lucro líquido.
Rezende et al (2010)	Evidenciaram que os investidores consideram relevantes as informações contidas nas notas explicativas, porém ela está associada negativamente ao preço.

Fonte: Adaptado de Lima (2010)

Diante das pesquisas realizadas, é inegável a relevância da informação contábil para o mercado de ações brasileiro. Conquanto, a qualidade da informação quanto a relevância pode ser limitada ou ainda desvalorizada em virtude de sua divulgação intempestiva, reforçando-se assim, a importância da tempestividade para a valorização da informação contábil.

2.1.3 Tempestividade da informação contábil

“Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões” (CPC 00 (R1), 2013, p.12). Este representa não somente o significado como também é o contexto de tempestividade adotado neste texto.

A literatura reconhece como sinônimos os termos: tempestividade, *timeliness* e oportunidade. Neste contexto, a informação contábil é mais oportuna quando é eficaz em refletir a realidade econômica de uma entidade. Por isso, é inegável que a relevância da informação sofre influência da data de sua divulgação, ou seja, se foi divulgada em momento oportuno.

A pesquisa de Scarpin et al (2007) corrobora esta afirmação, pois encontraram evidências de que a data de divulgação das demonstrações contábeis de empresas brasileiras que pertencem ao Índice Brasil (IBrX) no ano de 2005, influenciaram de forma relevante no preço de suas ações e na quantidade de negócios realizados. Logo, o grau de associação entre as expectativas dos agentes de mercado e a divulgação da informação contábil define sua tempestividade (SANTOS; COSTA, 2008).

Nesta linha de raciocínio, o modelo econométrico que analisa a tempestividade, segundo Lopes (2009) é o seguinte:

$$Ret_{it} = \beta_0 + \beta_1 LPA_{it} + \beta_2 \Delta LPA_{it} + \varepsilon_{it} , \text{ onde:}$$

Ret = retorno anual da ação da firma i no período t;

LPA = Resultado contábil por ação da firma i no período t;

Δ LPA = Variação do resultado contábil da firma i no período t.

Por meio deste instrumento, observa-se se o lucro e a variação dele podem explicar o retorno contemporâneo das ações.

Outro aspecto importante em relação a tempestividade é a competição entre as entidades, pois quanto maior a competitividade, aumenta-se a importância da tempestividade dos números contábeis (ALMEIDA, 2010). Em contrapartida, a tempestividade é geralmente influenciada de forma inversa pela confiabilidade das informações, pois nem sempre é possível verificar todos os aspectos da informação antes de divulgá-la, caso contrário, perde-se a sua utilidade.

A pesquisa contábil segundo a perspectiva oportunística, assume que os administradores escolhem políticas contábeis para maximizar a utilidade da informação, considerando a relação de remuneração, contratos de dívidas e custos políticos. Neste diapasão, Lima (2010) verificou que as empresas que participam dos níveis diferenciados de governança corporativa da BM&FBOVESPA geram informações contábeis mais úteis e tempestivas.

Portanto a informação será tempestiva se estiver disponível antes de perder sua capacidade de influenciar decisões.

Além da relevância e tempestividade para a determinação do valor da informação, considera-se importante analisar os interesses das partes interessadas limitados pelo princípio do conservadorismo, bem como a possibilidade de manipulação da informação por intermédio de gerenciamento de resultados.

2.1.4 Conservadorismo e Gerenciamento de resultados

O princípio contábil do conservadorismo limita os conflitos de interesses entre os usuários internos e externos de uma entidade e diminui a assimetria informacional. Basu (1997) interpreta que o conservadorismo consiste na tendência dos contabilistas de exigirem um maior grau de verificação para reconhecer boas notícias (lucros) do que más notícias (perdas) nas demonstrações financeiras.

Diversas são as contribuições de definições para o conservadorismo contábil, algumas delas podem ser verificadas por meio da pesquisa bibliométrica de Amaral, Riccio e Sakata (2012), as quais, estão demonstradas no Quadro 4.

Quadro 4 - Definições de conservadorismo contábil

Definição	Procedência
Não antecipar lucros, mas antecipar todas as perdas.	Bliss (1924 apud WATTS, 2003a)
As incertezas que envolvem a preparação de demonstrações financeiras são refletidas na tendência geral de reconhecer mais cedo eventos desfavoráveis e de minimizar a quantia líquida de ativos e receitas.	AICPA (1970, APB n° 4)
Uma reação prudente à incerteza na tentativa de garantir que os riscos inerentes ao negócio estão adequadamente considerados.	FASB (1980, Prudence)
Conservadorismo significa que o contador deve reconhecer sempre o menor valor possível entre as alternativas para ativos, e, o maior valor para os passivos. Receitas devem ser reconhecidas posteriormente e despesas antecipadamente.	Watts; Zimmerman (1986 apud BALL; ROBIN; SADKA, 2005)
Preferência por uma abordagem cautelosa para lidar com a incerteza de eventos futuros.	Gray (1988 apud DOUPNIK; RICCIO, 2006)
Emprego de certo grau de precaução nos julgamentos às estimativas em condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados.	IASB (1989); CPC (2008):
1. Tendência contábil em reconhecer menores valores do Patrimônio Líquido (consequente de menores resultados). Conservadorismo incondicional 2. Tendência condicional de reconhecimento de perdas econômicas. Conservadorismo condicional	Ball; Shivakumar (2005)
Mecanismo de governança corporativa que reduz a habilidade de os gestores manipularem e exagerarem o desempenho financeiro e que aumenta o fluxo de caixa e o valor da empresa.	LaFond; Watts (2007)

Fonte: Amaral, Riccio e Sakata (2012, p.73)

Quanto à aplicação do conservadorismo, uma pesquisa empírica realizada por Costa, Lopes e Costa (2006), em cinco países da América do Sul, constatou evidências de que ele está presente nas informações que reconhecem o retorno econômico pelo lucro contábil nos países estudados. No Brasil, a legislação contábil é conservadora tanto patrimonialmente quanto na apuração de resultados pois impõe a aplicação da prudência.

Quanto ao gerenciamento de resultados, entende-se que é a manipulação de informação de forma razoável e legal com a finalidade de maximizar os resultados esperados. Todavia, pode ser utilizado para alterar informações financeiras ou iludir alguns investidores que dependem dos números contábeis informados.

Gerenciamento de resultados (*earnings management*) pode ser substituído pelos seguintes termos: contabilidade criativa e manipulação das informações. Segundo Paulo (2007), a manipulação das informações contábeis é incentivada pelas seguintes práticas:

- a) Evitar divulgação de perdas contábeis;
- b) Minimizar volatilidade dos resultados ao longo do tempo;
- c) Remuneração baseada em desempenho, incluindo opções de ações;
- d) Ajustar resultados às previsões dos analistas financeiros;
- e) Lançamento de títulos no mercado de capitais;
- f) Cumprir exigências contratuais de dívidas e renovação de contratos de financiamentos e/ou empréstimos;
- g) Fiscalização ou monitoramento setorial das agências regulatórias
- h) Redução da carga tributária;
- i) Outros incentivos econômicos e/ou financeiros;
- j) Incentivos além dos econômicos e financeiros.

A prática de gerenciamento de resultados no Brasil ainda é insipiente. No entanto, há pesquisas importantes. Martinez (2001) protagonizou o primeiro estudo empírico sobre gerenciamento de resultados no Brasil e constatou sua existência em empresas brasileiras de capital aberto. Santos e Grateron (2003), analisaram a responsabilidade dos auditores sobre a existência das práticas de contabilidade criativa nas demonstrações contábeis de seus clientes. Fugi e Carvalho (2004) constataram que a conta provisão para créditos de liquidação duvidosa é utilizada para manipular resultados pelas instituições financeiras e Cardoso (2005) constatou o uso de gerenciamento de resultados em operadoras de planos de saúde.

A aplicação do gerenciamento de resultados é muito heterogênea entre setores diferentes e até mesmo quando analisada em empresas de um mesmo setor (ALMEIDA, 2010). A teoria da contabilidade reconhece a importância do tema e procura minimizar os efeitos negativos por meio da diminuição da assimetria informacional e da maximização de sua informatividade para atender as expectativas e necessidades de seus diferentes usuários.

2.1.5 A informação contábil no setor público

A informação contábil pública ou ainda governamental é um instrumento indispensável para tomada de decisões dos gestores públicos quanto a investimentos, controle de fluxo de caixa, arrecadação governamental ou o cumprimento de obrigações financeiras com impactos sociais, constituindo-se protagonista para o desenvolvimento de um país.

Para isso, segundo Chan (2010), os atributos de completude, confiabilidade e oportunidade devem estar presentes com a finalidade de maximizar sua utilidade tanto para o planejamento, quanto para o controle. As normas emanadas do *International Accounting*

Standards Board (IASB, 2010) complementam esta lista com os seguintes atributos: relevância, compreensibilidade, transparência, consistência, veracidade e credibilidade. O grande desafio dos gestores consiste em produzir informações com tais atributos com o menor custo possível.

Enquanto no setor privado a informação contábil exerce uma grande influência no mercado de capitais, no setor público, ela é imprescindível para o controle, seja ele prévio, concomitante ou consequente aos atos e fatos administrativos (FRAGOSO et al, 2012). A afirmação deste estudo corroborou o que foi expresso pelo CFC em sua Resolução nº 1.129/08:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. (CFC 2008, p.10)

A partir de 2008 a Contabilidade Pública no Brasil iniciou um processo de realinhamento de procedimentos, inclusive alterando o objeto principal de estudo, não sendo mais o orçamento e sim o patrimônio público, similar na área privada. Para compor as modificações, estabeleceu-se a adoção das normas internacionais da Contabilidade, cujo objetivo visou a padronização e qualidade da informação contábil. O processo de mudança reúne tanto a União, quanto os Estados e Municípios, por intermédio da implementação das normas internacionais para modernização em termos de utilidade das informações como suporte a tomada de decisão, prestação de contas e controle social. Porém, a tarefa de alinhamento da Contabilidade Pública aos padrões internacionais requer esforços para suplantar entraves como a falta de pessoal qualificado e investimentos em sistemas de tecnologia da informação.

O Conselho Federal de Contabilidade regulamentou as normas brasileiras técnicas de contabilidade aplicada ao setor público (NBCTSPs) com a finalidade de compatibilizar os procedimentos aplicados no Brasil com as tendências internacionais, resultando ainda na diminuição da assimetria informacional entre entes governamentais locais, não locais e a contabilidade privada (FRAGOSO et al, 2012). O estudo realizado por estes autores, verificou o nível de convergência entre as NBCTSPs, IPSAS e IAS/IFRS e pode ser sintetizado no Quadro 5.

Quadro 5 - Convergência IPSAS x IAS/IFRS x NBCASPs

IPSAS/IFAC	IAS-IFRS/IASB	NBCTSPs/CFC
IPSAS 1 - <i>Presentation of Financial Statements.</i>	IAS 1 - Apresentação das demonstrações financeiras (<i>Presentation of Financial Statements</i>)	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
IPSAS 2 - <i>Cash Flow Statements</i>	IAS 7 - Demonstração dos fluxos de caixa (<i>Cash Flow Statements</i>)	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
IPSAS 3 - <i>Net Surplus or Deficit for the Period – Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies</i>	IAS 8 - Políticas contábeis, alterações de estimativas e Erros (<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>)	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público (PFCs – <i>Accrual Basis</i>)
IPSAS 4 - <i>The Effects of changes in Foreign Exchange Rates</i>	IAS 21 - Efeitos das alterações nas taxas de câmbio (<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>)	N/A
IPSAS 5 - <i>Borrowing Costs</i>	IAS 23 - Custos de empréstimos (<i>Borrowing Costs</i>)	N/A
IPSAS 6 – <i>Consolidated Financial Statements – Accounting for Controlled Entities</i>	IAS 27 - Demonstrações financeiras consolidadas e contabilidade para investimentos em subsidiárias (<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>)	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 7 - <i>Accounting for Investments in Associates</i>	IAS 28 - Contabilidade para investimentos em Associadas (<i>Investments in Associates</i>)	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
IPSAS 8 - <i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>	IAS 31 - Tratamento contábil de participação em empreendimentos em conjunto (<i>Interests in Joint Ventures</i>)	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (Investimentos Permanentes - participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados)
IPSAS 9 - <i>Revenue from Exchange Transactions</i>	IAS 18 - Receita (<i>Revenue</i>)	Resolução 1.111/07 CFC – PFCs – Princípio de Competência (<i>Accrual Basis</i>). Portaria 3 STN/MPOG – Receita sob enfoques Orçamentário e Patrimonial. NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis – Demonstração do Resultado Econômico (Custo de Oportunidade)
IPSAS 10 - <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	IAS 29 - Demonstrações financeiras em economias hiperinflacionárias (<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>)	Resolução 1.111/07 – PFCs – Atualização Monetária
IPSAS 11 – <i>Construction Contracts</i>	IAS 11 - Contratos de construção (<i>Construction Contracts</i>)	N/A
IPSAS 12 – <i>Inventories</i>	IAS 2 - Estoques (<i>Inventories</i>)	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
IPSAS 13 – <i>Leases</i>	IAS 17 - Arrendamentos (<i>Leases</i>)	N/A

IPSAS/IFAC	IAS-IFRS/IASB	NBCTSPs/CFC
IPSAS 14 - <i>Events after the Reporting Date</i>	IAS 10 - Eventos subsequentes à data do balanço patrimonial (<i>Events after the Balance Sheet Date</i>)	N/A
IPSAS 15 - <i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	IAS 32 - Instrumentos Financeiros: divulgação e apresentação (<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>)	N/A
IPSAS 16 - <i>Investment Property</i>	IAS 40 - Propriedades para investimento (<i>Investment Property</i>)	N/A
IPSAS 17 - <i>Property, Plant and Equipment</i>	IAS 16 - Ativo Imobilizado (<i>Property, Plant and Equipment</i>)	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis NBC T 16.5 – Registro Contábil NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
IPSAS 18 - <i>Segment Reporting</i>	IAS 14 - Relatórios por segmento (<i>Segment Reporting</i>)	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação (Unidade Contábil)
IPSAS 19 - <i>Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets</i>	IAS 37 - Provisões, passivos e ativos contingentes (<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>)	NBC T 16.8 – Controle Interno NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
IPSAS 20 - <i>Related Party Disclosures</i>	IAS 24 - Divulgações das partes relacionadas (<i>Related Party Disclosures</i>)	N/A
IPSAS 21 - <i>Impairment of Noncash-generating Assets</i>	IAS 36 - Redução no valor recuperável de ativos (<i>Impairment of Assets</i>)	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
IPSAS 22 - <i>Disclosure of Financial Information About the General Government Sector</i>	N/A	N/A
IPSAS 23 - <i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>		Resolução 1.111/07 – PFCs – Princípio de Competência. Demonstração do Resultado Econômico (Custo de Oportunidade)
IPSAS 24 - <i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>		NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
IPSAS 25 - <i>Employee Benefits</i>		N/A
IPSAS 26 - <i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>		NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Fonte: Frago et al (2012, p. 439-441)

As vantagens da adoção dos procedimentos relevantes para a administração pública e para a sociedade, proporcionam suporte de informações valiosas para tomada de decisão dos gestores públicos, geração de relatórios comparáveis não só entre as três esferas do governo como também com outros países, melhoria na prestação de contas e otimização na gestão dos recursos públicos.

Assim, devem-se avaliar os procedimentos de convergência da informação contábil aplicada ao setor público, como Pereira (2008), o qual apontou as barreiras a serem superadas pela administração pública com o objetivo de alcançar uma gestão eficiente, uma vez que as

estratégias adotadas não foram satisfatórias para resolver os problemas inerentes ao setor público e as reformas administrativas. Estas, mesmo influenciadas por outras nações como EUA e os países da união europeia, não lograram o êxito desejado.

Um estudo realizado por Kober, Lee e Ng (2010) investigou a utilidade da informação para a tomada de decisões gerada após implementação da contabilidade por competência na Austrália e verificou que a contabilidade realizada pelo regime de caixa (método antigo) e pelo regime de competência (inovação) tem propósitos particulares no setor público, que não podem ser desprezados.

Herbest (2010) realizou pesquisa em diversos países considerando a implementação do regime contábil de competência e evidenciou que as informações geradas são subutilizadas ou não utilizadas pelos gestores nas tomadas de decisão. Demonstrou, que no estado do Espírito Santo, Brasil, os gestores municipais ainda preferem as informações geradas pelo regime de caixa e baseadas no orçamento ao invés de baseadas no patrimônio.

Apesar disso, os resultados esperados pela adoção das medidas de convergência contribuirão para a modernização e padronização das informações como concluíram Benito, Brusca e Montesinos (2007). Tais autores destacaram que a adoção das normas públicas internacionais por parte dos governos aprimorou tanto a qualidade como a comparabilidade da informação financeira relatada por entidades públicas em todo o mundo, buscando-se com isso a harmonização entre a contabilidade pública e os padrões contábeis internacionais. Contribuiu para isso as exigências feitas por acadêmicos, profissionais e diversas organizações internacionais.

Lima, Santana e Guedes (2009) descreveram a aderência da legislação contábil pública existente aos fundamentos da teoria contábil, obedecendo-se critérios de mensuração, reconhecimento e verificação das informações contábeis, sob a concepção de embasamento teórico concreto para compreender as informações entre os usuários da contabilidade pública.

De fato, como se percebeu no levantamento das pesquisas citadas, o ponto principal da convergência da contabilidade pública é a mudança do foco no orçamento, de onde derivava o acompanhamento e a gestão dos recursos, para o patrimônio público, como sempre foi na esfera privada. A figura do orçamento tem papel preponderante na análise e aplicação dos processos decisórios, porém o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público está em fornecer informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades do setor público. Tais informações são geradas e tramitadas por intermédio dos

Sistemas de Informações Gerenciais, o que justifica a importância de seu estudo e o impacto de seu produto para tomada de decisão.

2.2 Sistemas de informações contábeis no setor público

Após a caracterização do que é uma informação valiosa, é importante conhecer os recursos existentes para produzi-la, selecioná-la, organizá-la e disponibilizá-la. Essas tarefas são realizadas por intermédio de Sistemas de Informações que respondem alguns questionamentos: Onde estão as informações? Como obtê-las? Qual seu grau de exatidão? O que realmente representam?

Para os administradores públicos, o problema não é a insuficiência de informação, muito pelo contrário, é a quantidade de informações disponíveis que forma uma verdadeira “Babel de informações” sem utilidade (MIZURINE, 2000). Por isso, o Sistema de Informação é responsável em agregar valor às empresas, tornando-se uma peça estrategicamente importante para o alcance de objetivos e metas da organização, bem como influencia a tomada de decisões (CARVALHO NETO, 2008).

Neste sentido, necessita-se compreender alguns conceitos concernentes a teoria de sistemas, identificar os principais sistemas de informação do setor público brasileiro e estabelecer perspectivas futuras vinculadas à necessidade dos gestores públicos para alcançarem a efetividade de suas decisões.

2.2.1 Considerações Importantes

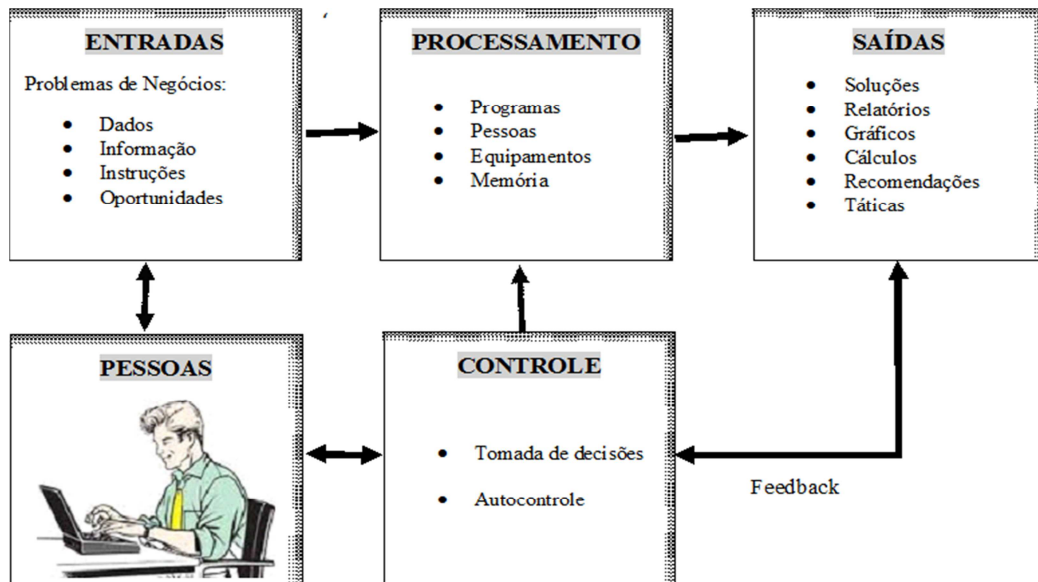
O conceito de sistemas, segundo Mizurine (2000), corresponde a um “conjunto de atividades, harmonicamente integradas, visando culminar determinados objetivos”. Assim sendo, afirmam Laudon e Laudon (2007, p.9):

Um sistema de informação pode ser definido tecnicamente como um conjunto de componentes inter-relacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização. Além de dar suporte à tomada de decisões, à coordenação e ao controle, esses sistemas também auxiliam os gerentes e trabalhadores a analisar problemas, visualizar assuntos complexos e criar novos produtos.

Este conceito, permite-nos identificar os elementos essenciais de um sistema: entrada, processamento e saída. Turban *et al* (2006) representaram esquematicamente um Sistema de Informação, conforme pode ser observado na Figura 2, e relacionaram seis

componentes importantes, no entanto, não imprescindíveis: Hardware, Software, Banco de Dados, Rede, Procedimentos e Pessoas.

Figura 2 – Estrutura de um sistema de informação



Fonte: Adaptado de Turban et al (2006)

Padoveze (2009) descreve as organizações sob uma visão sistêmica, por meio da qual representam um sistema aberto contendo vários subsistemas, entre eles, o Sistema de Informações Gerenciais (SIG), que mapeia o direcionamento das informações nos variados níveis. Tais informações agregam valor e adquirem elementos personalizados para efetivamente auxiliarem em seus processos decisórios e de gestão. Além disso, há necessidade de correlação entre a tecnologia da informação e os recursos humanos necessários para operacionalizar o compartilhamento das informações em toda organização (LAUDON; LAUDON, 2007).

Nesta perspectiva, Sá (2009) afirmou que a identificação e o desenvolvimento da cultura organizacional, contemplando o indivíduo, o capital humano e a gestão do sistema de informações, relacionavam-se com o aumento do desempenho das organizações públicas quando administrados em conjunto. Quanto melhor a gestão dos sistemas informações, menor o nível de endividamento estatal e maior a sua liquidez financeira.

Em outro aspecto, Albertini e Albertini (2008) examinaram as dimensões dos recursos de tecnologia da informação para embasar a otimização de resultados decorrentes de tomada de decisão, apontando a melhor alternativa. Tais pesquisadores, registraram o alcance proporcionado pelo uso da TI para evidenciar a coerência entre os benefícios gerados por ela e a administração pública (ALBERTINI; ALBERTINI, 2008).

Diante da importância da TI, Cepik e Canabarro (2010) afirmaram que ela se tornou objeto de governança pois não foca apenas na automatização e na eficiência das operações internas, mas também em atender os objetivos da administração pública, de suas atividades finalísticas e de seus diversos usuários. Sendo assim, a TI assume o papel de ferramenta fundamental para transformar o estado.

Entretanto, a ênfase desta pesquisa não está concentrada na TI e sim no Sistema de Informações Contábeis do Setor Público conforme definição do CFC (2008) já citada na seção 2.1.5.

Por se tratar de tema inerente a administração pública, vale salientar que os atos administrativos são, em essência, vinculados (DI PIETRO, 2014). Além disso, as definições dos elementos e a evolução do sistema de contabilidade pública brasileiro seguiram a sequência cronológica de regulação demonstrada no Quadro 6.

Quadro 6 - Cronologia do marco regulatório do sistema de contabilidade federal

Normativo	Data de emissão	Descrição
Lei n° 4.320	17 mar. 1964	Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
Decreto-lei n° 200	25 fev. 1967	Art. 79: estabelece que a “contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.
Decreto n° 92.452	10 mar. 1986	Cria a Secretaria do Tesouro Nacional.
Decreto n° 2.829	29 out. 1998	Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos orçamentos da União, e dá outras providências.
Lei Complementar n° 101	4 mai. 2000	Lei de Responsabilidade Fiscal.
Decreto n° 3.589	6 set. 2000	Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal (revogado pelo Decreto no 6.976/2009).
Lei n° 10.180	6 fev. 2001	Nova Finança Pública.
Acórdão n° 1.078, do TCU	2004	Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor, com a maior brevidade possível, de sistemas de custos.
Portaria Interministerial n° 945	26 out. 2005	Cria a Comissão Interministerial de Custos.
Decreto n° 6.976	7 out. 2009	Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal

Fonte: Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 51)

O Sistema de Contabilidade Federal instituído pelo Decreto nº 6.976 (BRASIL; 2009) evidencia a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. Seu objetivo, conforme o Art. 4º do referido Decreto, consiste em promover:

- I – a padronização e a consolidação das contas nacionais;
- II – a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e
- III – o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

O legislador determinou a organização desse sistema constituído de órgão central, Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN), e órgãos setoriais. Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da união, responsáveis pelo acompanhamento contábil no Siafi de determinadas unidade gestoras executoras. De acordo com os incisos I, II do §1º do Art. 6º, podem ser caracterizados nas seguintes formas:

- I – Setorial Contábil de unidade Gestora: é a unidade responsável pelo acompanhamento da execução contábil de um determinado número de **Unidades Gestoras executoras** e pelo registro da respectiva conformidade contábil;
- II – Setorial Contábil de Órgão: é a Unidade Gestora responsável pelo acompanhamento da execução contábil de determinado órgão, compreendendo as **Unidades Gestoras** a este pertencentes, e pelo registro da respectiva conformidade contábil; (grifo nosso)

A análise dessa legislação evidencia que as Unidades Gestoras (UG) correspondem a base operacional do sistema de contabilidade federal e constituem, na prática, a célula viva desse sistema. Os responsáveis pela unidade gestora são chamados de ordenadores de despesas. Eles são responsáveis em executar as técnicas contábeis de registro dos fatos administrativos que interferem no patrimônio da União por intermédio de tomadas de decisões decorrentes das principais saídas do sistema de informações contábeis do setor público.

Atualmente, as NBCASP, especificamente a NBC T 16.6, estabelece que as principais saídas do sistema de contabilidade pública por meio de demonstrativos são: o balanço patrimonial, balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais, demonstração do fluxo de caixa e do resultado econômico. Algumas informações inovadoras ao setor público devem fazer parte destes demonstrativos, tais como, depreciação, amortização, exaustão, intangível, avaliação e mensuração de disponibilidade, informações de direitos e títulos de crédito (CFC, 2008).

Apesar das novas regras existirem desde 2008, Macêdo e Klan (2014) constataram por intermédio da análise nos sítios do Governo, Tribunais de Contas e Tesouro, até o ano de 2012:

- a) Que as demonstrações publicadas por todos os Estados corresponderam apenas ao balanço patrimonial, balanço orçamentário e demonstrações das variações patrimoniais;
- b) Que nenhum dos entes federativos evidenciou a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico;
- c) Que nenhum Estado expôs a avaliação das disponibilidades nas demonstrações e a avaliação dos direitos e títulos de crédito.

Os referidos autores afirmaram em sua pesquisa que os entes públicos brasileiros descumprem ditames impetrados pelas novas normatizações contábeis aplicadas ao setor público.

2.2.2 Principais sistemas do setor público brasileiro

O setor público brasileiro é dotado de diversos sistemas e subsistemas de informação. Contudo, alguns sistemas são considerados como estruturantes por serem os responsáveis pelo tratamento original do dado e fornecimento de informações específicas que podem ser utilizadas por outros sistemas (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Constituem os principais sistemas de informações estruturantes: Sigplan, Sidor, Siafi, Siape, Siasg e Siorg. Holanda os apresentou sob uma dimensão organizacional conforme demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Dimensão organizacional da Estrutura do Sistema de Informação da Administração Pública Federal



Fonte: Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.83)

O Quadro 7 demonstra as características dos principais sistemas estruturantes.

Quadro 7 - Características dos sistemas de informação estruturantes do Brasil

SISTEMA	CARACTERÍSTICAS
Siorg – Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal	<p>É o sistema que trata as informações sobre as estruturas, competências, finalidades, jurisdição, histórico legal e titulares dos Órgãos da Administração Federal. Disponibiliza o catálogo de órgãos que é utilizado por todos os sistemas estruturantes do governo federal.</p> <p>É uma ferramenta eficaz que agiliza as informações organizacionais permitindo a gestão das políticas e diretrizes definidas pelo Governo Federal, o que proporciona maior transparências para a administração pública federal e para a sociedade.</p> <p>O Siorg propicia informações gerenciais de qualidade para subsidiar a tomada de decisões e a alocação de recursos. Garante maior transparência, controle social e memória institucional. (SERPRO, 2015)</p>
SIGPlan – Sistemas de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual	<p>É um instrumento que contribui na elaboração, monitoramento, avaliação e revisão dos programas do Plano Plurianual (PPA), sua finalidade é servir como meio de comunicação e integração entre as pessoas responsáveis em executar e monitorar os programas governamentais, fornecendo as informações necessárias e em tempo. Assim, a solução propicia uma visão global da execução do PPA por meio de informações atualizadas sobre a evolução física e financeira dos programas. (SERPRO, 2015)</p>
Siape – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos	<p>É um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos. Hoje, o Siape é um dos principais sistemas estruturadores do governo e é responsável pela produção das folhas de pagamento dos mais de 200 órgãos federais.</p> <p>O Siape surgiu em 1989, a partir da necessidade do governo federal de saber o quanto era despendido com pagamento de pessoal. Mas o desenvolvimento do sistema acabou revolucionando a gestão de recursos humanos da administração pública, evitando que os gestores tivessem surpresas com mudanças na folha. (SERPRO, 2015).</p>
Sidor – Sistema Integrado de Dados Orçamentários	<p>É um sistema de tecnologia da informação implantado e utilizado pelo Governo Federal para fins de estruturar, organizar e elaborar a proposta orçamentária, via <i>on line</i>, por todas as unidades orçamentárias. O sistema é dotado de modernas ferramentas da tecnologia de informação, consubstanciadas na implementação de um conjunto de processos informatizados e estrutura de dados que dão suporte às atividades do Sistema Orçamentário Federal (CARVALHO, 2007).</p>
Siasg – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais	<p>É um sistema informatizado que auxilia o Sistema Integrado de Serviços Gerais do Governo Federal, no que concerne à sua informatização e operacionalização, com a finalidade de integrar e dotar os órgãos da administração direta, autárquica e fundacional de instrumento de modernização, em todos os níveis, em especial o catálogo unificado de materiais e serviços, o cadastramento unificado de fornecedores e o registro de preços de bens e serviços (BRASIL, 1994)</p>
Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal	<p>É um sistema informatizado para processamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da Administração pública federal direta e indireta.</p> <p>O Siafi possibilita a execução e programação financeiras do Governo Federal, da forma disposta na Lei Orçamentária Anual (LOA). Uma vez publicada a LOA, observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira da União estabelecidas para o exercício e lançadas as informações orçamentárias, fornecidas pela Secretaria de Orçamento Federal, no Siafi, gera-se automaticamente o documento Nota de Dotação – ND, que cria o crédito orçamentário. A partir daí, tem-se o início da execução orçamentária.</p> <p>O Siafi é operacionalizado pela STN, vinculada ao Ministério da Fazenda. Mantido desde 1987, conta com constantes atualizações para adequação às legislações, liberação de novas funcionalidades e a aplicação de novas tecnologias para facilitar a utilização do sistema pelos usuários. A última atualização significativa foi liberada em janeiro de 2015, com a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. (SERPRO, 2015)</p>

Fonte: Elaboração do autor

Entre os sistemas estruturantes apresentados, o Siafi é o principal sistema de informação para a contabilidade pública, pois funciona como um instrumento de registro e controle contábil (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2012), bem como possibilita com eficiência e eficácia o acompanhamento de toda execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Por conseguinte, possibilita a evidenciação da correta utilização dos recursos da União (NAVES, 2011).

Destacam-se como objetivos do Siafi (BRASIL, 2001; BRASIL, 2011):

- a) Prover aos órgãos da Administração Pública Federal mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial;
- b) Agilizar a programação financeira e otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, por meio da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) Propiciar que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) Padronizar métodos e rotinas de trabalho relativos à gestão dos recursos públicos, sem rigidez ou restrição a essa atividade, que é de responsabilidade do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) Permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- f) Possibilitar o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) Integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- h) Admitir o acompanhamento e a avaliação do orçamento e do uso dos recursos públicos; e
- i) Proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.

Naves (2011), concluiu em sua pesquisa que o Siafi contribui muito mais do que apenas com a contabilidade das contas públicas, pois o mesmo oferece recursos de controle e permite diversas formas de prestação de contas (*accountability*) necessárias para o controle parlamentar, o controle judicial, o controle administrativo-financeiro, o controle de resultado e o tão almejado controle social.

2.2.3 Desafio contemporâneo: Sistema de Informação de Custo no setor público (SIC)

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), o setor público necessita de alternativas concretas e profissionais para os temas relativos à transparência e qualidade do gasto público. Segundo Gnisci (2010) e Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), este normativo tornou legítima a necessidade de implantação de um sistema de custos no Governo Federal, pois em seu Art. 50, §3, determina: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

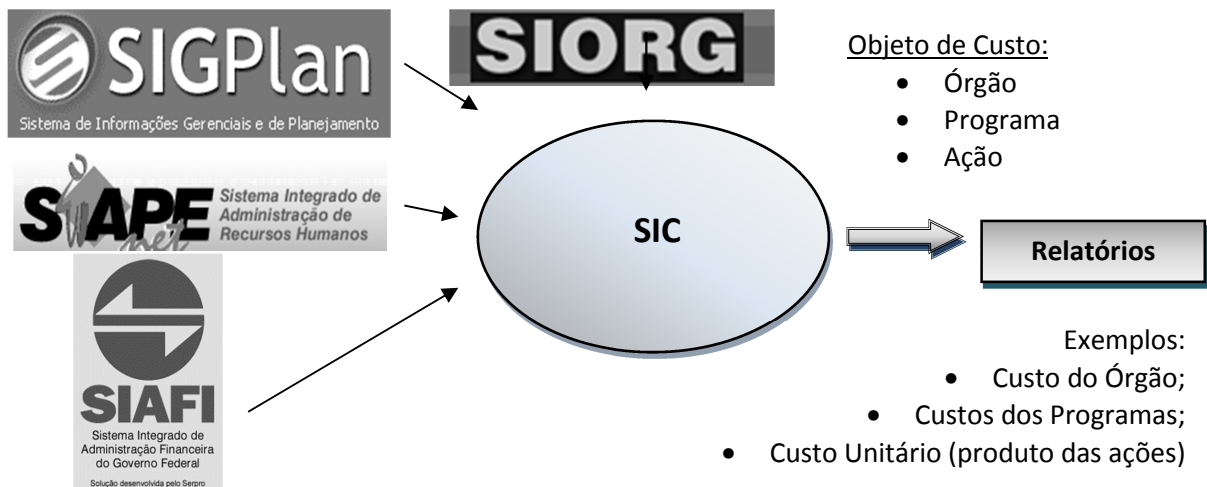
Sendo assim, infere-se das pesquisas citadas que a iniciativa de implantação de um Sistema de Custos encontrou apoio não apenas na existência de normativos legais, mediante a implantação de sistemas de custo no setor público, como também na possibilidade de utilização das informações geradas pelo sistema para o aperfeiçoamento dos processos de trabalho e confecção de novas ferramentas de gestão.

Concordando com essa afirmação, Machado (2002) propôs mecanismos de análise de custos públicos pelos quais os gestores visualizam a importância das informações de custos para tomada de decisão. Destacou ainda que tais informações permitem a avaliação do nível de eficiência dos recursos disponíveis, bem como a verificação do alcance das metas previstas pelos gestores para efetivar políticas públicas adequadas.

Após avaliarem a necessidade que os administradores têm de obterem informações para cumprir com eficiência e eficácia as políticas públicas, sendo estas informações base para apontar os benefícios obtidos e instruir as propostas orçamentárias, Machado e Holanda (2010) propuseram um modelo para o sistema de custos do governo federal que contempla apoio a gestão, sendo utilizado pelos órgãos executores de políticas públicas com a finalidade de planejamento e controle, no intuito de demonstrar a importância da administração dos custos para a gestão eficiente.

O Sistema de Custos do Governo Federal foi criado pela Portaria STN Nº 157, de 9 de março de 2011 (BRASIL, 2011) e tem a finalidade de evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Para isso, faz uso do Sistema de Informações de Custos (SIC) que é uma ferramenta tecnológica com capacidade de integrar diversos sistemas do Governo Federal em uma única base de dados, conforme Figura 4.

Figura 4 – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal



Fonte: Adaptado de Santos (2011)

O sistema de custos deve registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (CFC, 2008).

Destaca-se ainda, que a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico exigida pela NBCT 16.6, exige a identificação, mensuração e ajuizamento dos custos dos serviços públicos, compostos por informações também relacionadas ao seu ambiente.

Diante disso, percebe-se que há uma estreita, direta e imprescindível relação entre a informação de custos e o resultado econômico, sustentada por exemplo, por Cardore e Niemies (2008) ao descreverem a ideia de que um sistema de custeio na administração pública evita o desperdício, a ineficiência e combate à corrupção, proporcionando aos gestores a oportunidade de identificar e traçar estratégias para tornar a máquina pública menos onerosa e transparente. Entretanto, mesmo havendo prazo razoável de adaptação, conforme já citado, as entidades públicas não atenderam completamente tal necessidade inquestionável.

Apesar da determinação expressa da LRF em 2000 e da NBCASP em 2008, a pesquisa de Macêdo e Klan (2014) evidenciou que até o exercício de 2012 nenhum estado brasileiro possuía um sistema de custos em pleno funcionamento.

2.3 EFETIVIDADE DA GESTÃO PÚBLICA

Analisar a efetividade da gestão pública não constitui uma tarefa fácil e simples. Primeiro porque há diferentes conceitos do que seria efetividade para a Administração Pública (AP) e, posteriormente, o que a avaliação desta medida expressaria para os gestores públicos.

Para começar, é necessário distinguir e diferenciar a efetividade de outros termos clássicos da Administração: Eficiência e Eficácia. Neste sentido, diversas são as contribuições da literatura para entendermos este tema, entre elas, os estudos de Siqueira e Cançado (2001); Freitas Junior (2009); Lucena (2011); Silva e Fadul (2011); Oliveira, Silva e Bruni (2012); Sano e Montenegro Filho (2013); Brulon, Vieira e Darbilly (2013); e, Monterio, Pereira e Pereira (2014).

A definição sustentada pelo poder executivo, encontra-se no Anexo ao Decreto nº 5.233 de 06 de outubro de 2004 (BRASIL, 2004):

Eficiência – É a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta para um projeto, atividade ou programa frente a padrões estabelecidos.

Eficácia – É a medida do grau de atingimento das metas fixadas para um determinado projeto, atividade ou programa em relação ao previsto.

Efetividade – É a medida do grau de atingimento dos objetivos que orientaram a constituição de um determinado programa, expressa pela sua contribuição à variação alcançada dos indicadores estabelecidos pelo Plano Plurianual.

Para Siqueira e Cançado (2001), o conceito de eficiência está diretamente relacionado ao rendimento técnico e/ou administrativo, baseado no grau de utilização dos recursos, referenciado a um padrão ou uso “ótimo”. O conceito de eficácia está vinculado aos resultados conforme os objetivos previstos, enquanto efetividade, relaciona-se aos impactos sociais diretos e indiretos das ações e programas realizados. Em outras palavras, reflete na capacidade de transformar o ambiente social com tomadas de decisões apropriadas. Neste contexto, a efetividade pode ser considerada como mais relevante do que a eficiência (MONTEIRO; PEREIRA; PEREIRA, 2014).

Ainda segundo os autores Siqueira e Cançado (2001), o tema efetividade se tornou alvo de estudiosos e administradores do setor público, no que concerne a aumentar a produtividade e a qualidade de suas ações, ponderando e respeitando o caráter social dos serviços prestados. No entanto, ainda há uma tendência em avaliar o desempenho da AP privilegiando os critérios de eficiência e eficácia (BRULON; VIEIRA; DARBILLY, 2013).

Esses temas foram elevados ao Status de princípios para a AP. Por intermédio da Emenda Constitucional nº19 de 04 de junho de 1998 (BRASIL, 1998), percebe-se que a eficiência se tornou princípio norteador da Administração pública, ganhando papel de destaque para avaliação e controle dos resultados. Já a eficácia e a efetividade foram tratadas como princípios no texto legal que instituíram os dois últimos Planos Plurianuais (PPA) da União. A Lei nº11.653 de 7 de abril de 2008, art. 7 determina que “a gestão do Plano Plurianual observará os princípios de eficiência, eficácia e efetividade e compreenderá a

implementação, monitoramento, avaliação e revisão de programas”; e a Lei Nº 12.593, de 18 de janeiro de 2012, art. 13 estabelece que “a gestão do PPA 2012-2015 observará os princípios da publicidade, eficiência, impessoalidade, economicidade e efetividade e compreenderá a implementação, o monitoramento, a avaliação e a revisão dos Programas, Objetivos e Iniciativas”.

Além disso, algumas expressões da administração indicam a ênfase que se quer analisar, avaliar ou ainda implementar. Brulon, Vieira e Darbilly (2013) relataram que o uso de expressões como redução de custos, maximização do uso de recursos, aumento de produtividade, ou tornar o Estado mais competitivo, bem como da presença de elementos que indiquem o predomínio de uma lógica de mercado, orientam para ênfase na eficiência; já as expressões foco em resultados, estabelecimento de metas, ou alcance de objetivos dão ênfase a eficácia; e o uso de expressões como atendimento das demandas (políticas) da sociedade, solução de problemas da comunidade, alcance de objetivos sociais, ou Redução da desigualdade social revelam a ênfase na efetividade.

Para Sano e Montenegro Filho (2013), o desenvolvimento social depende de mais eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais e isto é geralmente limitado a quanto os atores envolvidos na gestão pública estão comprometidos com esses conceitos.

Neste contexto, analisar a efetividade da gestão pública implica em avaliar o desempenho das ações governamentais quanto aos princípios norteadores da eficiência, eficácia e efetividade e, para isso, é imprescindível descrever o desenvolvimento da Administração Pública e os procedimentos utilizados para avaliar o desempenho da gestão no setor público.

2.3.1 Desenvolvimento da administração pública

A Administração Pública (AP) pode ser entendida como um conjunto de órgãos, agentes e serviços instituídos pelo estado para atender os interesses da coletividade. No entanto, o ofício de administrar o patrimônio público passou por diversas fases, Administração Patrimonialista, Administração Pública Burocrática, Administração Gerencial e Administração Pública Societal, com suas respectivas características, que muitas vezes, interagem entre si.

Segundo Pereira e Lucena (2013), a Administração Patrimonialista se caracteriza pela troca de favores que implica em financiar interesses particulares com os recursos públicos, semelhante ao que chamamos de nepotismo, em detrimento dos interesses da

coletividade. Neste período, a gestão patrimonial confundia o patrimônio do detentor do poder político com o patrimônio do Estado, não se preocupando com a legitimidade dos atos, tampouco com sua transparência (BLIACHERIENE; RIBEIRO; FUNARI, 2013). Aqui no Brasil, essa prática prevaleceu desde o período colonial até a revolução de 1930 e as classes beneficiadas com privilégios econômicos e sociais eram constituídas pelas elites aristocráticas e rurais (FREITAS JUNIOR, 2009).

Segundo Olivieri (2013) a administração pública burocrática sofreu influência do sociólogo Max Weber, sendo conhecida como administração Weberiana. Suas principais características ainda observadas na atualidade consistem no princípio das competências fixas, na distribuição de poderes, hierarquia de cargos, na documentação de todos os atos e decisões, no regramento da administração, na especialização de tarefas e na profissionalização dos servidores.

As ações de uma gestão burocrática são normatizadas e seus procedimentos rigorosamente seguidos. Isto define uma estrutura organizacional rígida e hierarquizada (BLIACHERIENE; RIBEIRO; FUNARI, 2013). Neste contexto, segundo Freitas Junior (2009), foram criadas algumas diretrizes, tais como, o estabelecimento de critérios profissionais para o ingresso no serviço público; o desenvolvimento de planos de carreira; e promoções baseadas em critérios de meritocracia.

A administração gerencial distingue-se por uma série de mudanças baseadas em valores de eficiência, eficácia e competitividade. Caracterizou-se pela descentralização da administração pública, que promoveu maior autonomia e agilidade às instituições locais; pela desburocratização da administração pública, com o objetivo de alcançar mais eficiência e efetividade; e pela democratização do setor público por meio da construção de mecanismos que conferissem a esta maior transparência. Como consequência deste modelo, ampliou-se o controle social sobre a gestão pública (FREITAS JUNIOR, 2009).

As ações gerenciais da AP aumentaram a oferta de serviços públicos à coletividade e legitimou o estado social. Nesta linha de raciocínio, Bresser-Pereira (2010) definiu que “governar é a organização do Estado, é escolher os principais responsáveis por sua implantação, é detalhar e colocar em prática as leis e políticas, aperfeiçoar constantemente o aparelho do Estado de forma a operar os serviços públicos com qualidade e eficiência – é tornar o Estado, Estado Gerencial”.

A Gestão Social parte do pressuposto de que a sociedade não é cliente da AP, mas seu verdadeiro patrão. Sendo assim, caracteriza-se pela participação popular influenciando as

decisões institucionais por meio de canais que possibilitam expor suas demandas (BLIACHERIENE; RIBEIRO; FUNARI, 2013).

Para completar, no contexto da Administração Gerencial, surge um novo movimento mundial denominado de Nova Administração Pública (*New Public Management – NPM*). Segundo Andion (2012), a NPM está baseada em princípios mercadológicos e se constitui por um conjunto de abordagens teóricas normatizadas em resposta a crise do Estado do Bem-Estar resultante da ineficiência, falta de eficácia e efetividade.

A pesquisa de Andion (2012) evidenciou a existência de três correntes para a NPM com seus respectivos princípios conforme apresentado no Quadro 8

Quadro 8 - Princípios conforme correntes que formam a NPM

CORRENTES	NEOINSTITUCIONALISMO	GERENCIALISMO	BOA GOVERNANÇA
PRINCÍPIOS	<ul style="list-style-type: none"> - Funcionamento de esfera pública comparada aos mercados perfeitos. - O estado normal da política é de regularidade e os atores visam maximizar seus ganhos (atores interessados). - Ênfase na regulação (ordem), visando limitar divergências, por meio de monitoramento dos agentes pelos principais. - Importância das relações contratuais (organizações e mercados como redes de contratos). - Buscam-se regras racionais para entender o comportamento dos atores políticos. - Interesse público corresponde à soma de interesses privados. 	<ul style="list-style-type: none"> - Cultura gerencial voltada para resultados aplicada às organizações públicas. - Administradores públicos como empreendedores. - Foco nas necessidades do cliente e nos resultados e não nos processos. - Governos como firmas, importação de métodos empresariais. - Flexibilização e desconcentração da estrutura: downsizing. - Controle fiscal. - Fortalecimento da esfera pública não governamental como prestadora de serviços públicos. - Avaliação de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Transparência na ação pública que se torna mais acessível aos cidadãos. - Importância das privatizações e das contratações efetivadas por meio de parcerias público-privadas. - Fortalecimento de arranjos institucionais competitivos e modernos.
PRINCÍPIOS			

Fonte: Adaptado de Andion (2012)

Esses princípios são utilizados na maior parte dos países com sólida administração pública. A Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido constituem a vanguarda deste movimento e se tornaram um paradigma a ser atingido. O modelo desses países foi adaptado e serviu de base para a reforma gerencial na América Latina por intermédio de um documento aprovado em 2008 pelo Conselho Diretor do Centro Latino-Americano de Administração para o Desenvolvimento - CLAD (MARINI, 2002).

No Quadro 9, destacam-se algumas experiências dos países percussores e latino-americanos quanto a implementação da NPM. Entre os países percussores, destacam-se a

Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido. Já entre os países da América, destacam-se Uruguai, Chile, Peru, Nicarágua, Argentina, Venezuela, Guatemala e México.

Quadro 9 - Experiências Mundiais de implantação de NPM

Países	Experiência
Austrália	Em 1997, a Agência de Auditoria Nacional da Austrália (<i>Australian National Audit Office - ANAO</i>) publicou regulamentos enfatizando as estruturas de governança corporativa para entidades com orçamento consolidado, desenvolvendo cinco importantes princípios operacionais que são dirigidos às dimensões de conformidade e desempenho de governança corporativa (integridade, honestidade, livre de corrupção, liderança e administração de risco). O documento do ANAO, de 1999, acrescenta mais um princípio, a legislação, enfatizando a necessidade de os relatórios serem submetidos conforme o princípio de responsabilidade em prestar contas.
Canadá	As mudanças no setor público nos anos 80 tiveram ênfase na economia e eficiência e nos anos 90 a ênfase recaiu no equilíbrio e também na qualidade dos serviços, normas e autorização de linha de frente dos trabalhadores. A ênfase atual está na transparência, responsabilidade em prestar contas, responsabilidade fiscal e conduta ética do governo.
Estados Unidos da América	De modo geral, ocorreu quatro variedades da reforma do serviço público: 1) Reforma do serviço público focada na promoção da efetividade organizacional das instituições públicas para o bem público geral; 2) Reforma do serviço público pela eficiência; 3) Reforma do serviço público por empresários; 4) Reforma do serviço por igualadores. Os princípios descritos, mais básico e importante, é a democracia das instituições políticas das nações. Focando na necessidade de eleições livres e justas, a independência do judiciário e o papel das leis, a liberdade de expressão e de imprensa, o combate à corrupção e o investimento nas pessoas.
Nova Zelândia	Em 1994 aprovou a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual fixou relatórios e objetivos fiscais aos governos, e estabeleceu cinco princípios de administração fiscal responsável: 1. Prudência e razoabilidade no trato com as dívidas públicas; 2. Equilíbrio entre receitas e despesas; 3. Controle do nível dos valores líquidos oriundos dos ganhos de eventos futuros; 4. Administração prudente dos riscos fiscais; 5. Políticas consistentes para controlar a estabilidade das alíquotas de impostos. A contabilidade teve um papel importante na introdução da NPM na NZ, em consequência das mudanças na administração contábil e financeira. Destaca-se a fase estratégica: de 1992 até o presente, a qual caracterizou-se pela ênfase na estratégia do conjunto de governo, no esforço de planejar a longo prazo.
Reino Unido	Em 1995, o Instituto Britânico de Finanças e Contabilidade Pública - CIFPA usou como base o <i>Cadbury Report</i> para o desenvolvimento da primeira estrutura de governança corporativa para o setor público. Mantendo os três princípios básicos, porém, ajustou-os para refletir o contexto do setor público e a necessidade pela integralidade, honestidade e altos padrões de propriedade e probidade na administração dos fundos públicos e no gerenciamento das atividades das entidades. O trabalho do Comitê de Padrões de Conduta na Vida Pública ajudou a estabilidade de uma estrutura de governança corporativa. Seu objetivo foi o de examinar o assunto sobre os padrões de conduta dos titulares dos cargos públicos e fazer recomendações assim que os altos padrões de propriedade na vida pública são assegurados. As estruturas de governança corporativa foram propostas para o governo central, deixando os governos locais sem receberem tal atenção.
Uruguai	As principais ações estavam orientadas para as áreas de reformulação das estruturas organizacionais, introdução da gestão por resultados, melhoria do atendimento ao usuário, compras governamentais, capacitação de funcionários e gestão das regulações. Atualmente, o Uruguai enfrenta problemas sérios em sua economia devido a um elevado déficit fiscal obrigando o país a aplicar uma política monetária contracionista.
Chile	A reforma no Chile foi orientada por programas para o enfrentamento da crise do estado. A gestão foi orientada para introdução de uma nova gerência pública, baseada na qualidade e em resultados, em substituição a uma burocracia formalista, baseada somente na norma. Os instrumentos mais utilizados foram planejamento Estratégico, acordos de modernização,

Países	Experiência
	remuneração baseada em desempenho, indicadores de performance e avaliação de programas do setor público.
Peru	O processo de modernização estabeleceu como objetivos: a melhoria da prestação de serviços, a criação de canais de participação cidadã, a descentralização e desconcentração, uma gestão pública transparente e com equilíbrio fiscal e a qualificação dos servidores.
Nicarágua	Em um primeiro momento, foi instituído um programa de estabilização macroeconômica e ajuste estrutural — Fundo Monetário Internacional (FMI) e Banco Mundial — que produziu, como resultados, a eliminação da hiperinflação, a estabilização de preços, a liberalização de mercados, a flexibilização de monopólios, a reorganização do setor bancário, o saneamento das finanças públicas e a descentralização administrativa, o que permitiu recuperar parte da credibilidade internacional. A etapa atual consiste na focalização do programa na gestão econômica e consolidação das iniciativas anteriores.
Argentina	Visou fortalecer as carreiras administrativas, a erradicação do déficit fiscal, promulgação da nova Constituição, fortalecimento das entidades de arrecadação e por políticas de fortalecimento institucional e melhoria das capacidades administrativas as quais otimizou a gestão das organizações estatais e gerou transformações horizontais em toda a modalidade de gestão. Entretanto, alguns erros desenvolvimentistas concernentes à manipulação da informação para estabilização da inflação, consumiram os superávits econômicos resultantes de boas práticas de implementação da NPM.
Venezuela	A reforma administrativa visou estabelecer um Estado moderno, essencialmente democrático e eficiente, sobre o qual os postulados da Constituição adquiram plena vigência e a participação cidadã constitua-se em elemento efetivo no processo de tomada de decisões dos poderes públicos. Foi elaborado o IX <i>Plan de la Nacion</i> , que tinha como uma de suas linhas de ação básicas a reforma do Estado, incluindo, entre outros elementos, a definição de novos papéis do Estado, a reforma política, a descentralização, a participação cidadã e a busca da eficiência. Com essas ações, vinculadas ao aproveitamento das receitas de petróleo, a Venezuela conseguiu diminuir sua dívida pública, entretanto, a doença holandesa vivenciada por este país não foi neutralizada, resultando ainda em alta inflação e taxas de câmbio sobreapreciada.
Guatemala	As bases do projeto de reforma contemplou: 1) A modernização e estabilização da economia, na busca da criação de condições de competitividade, visando elevar a produtividade e obter melhores indicadores de crescimento econômico com equidade; 2) a reforma integral do Estado, uma necessidade não só para combater o atraso econômico e social, como também uma estratégia fundamental para cumprir com os acordos de paz; 3) A modernização integral do setor público tanto na sua estrutura central como nos níveis desconcentrados dos departamentos e no descentralizado dos municípios, tendo como componentes centrais a modernização tecnológica e a capacitação dos recursos humanos; e 4) A descentralização integral e gradual do Estado, com o objetivo de democratizar o poder público no território.
México	Focaliza sua estratégia na reforma econômica, seguindo o padrão dominante de privatizações, enxugamento da máquina pública, visando aumentar a competitividade internacional. Além disso, especial atenção é dada ao combate à corrupção. Neste contexto, o Programa de Modernização da Administração Pública (Propamap) propunha dois objetivos centrais: <ol style="list-style-type: none"> 1) transformar a Administração Pública Federal em organização que age eficiente e eficazmente, por meio de uma nova cultura de serviços; e 2) lutar contra a corrupção e a impunidade, por meio de mecanismos preventivos e de promoção da capacidade dos recursos humanos. Posteriormente, o governo decidiu pela criação de uma oficina para a inovação governamental com os seguintes objetivos específicos: <ol style="list-style-type: none"> 1. transformar o governo em um aparato competitivo, que alcance os objetivos planejados; 2. reformar radicalmente a orientação e a capacidade de resposta de governo às necessidades da cidadania; 3. romper com inércias culturais, administrativas, econômicas e políticas, realizando as mudanças necessárias; e 4. recuperar o papel da liderança e a confiança dos cidadãos no governo. Atualmente as reformas administrativas vivenciadas pelo México produzem uma dialética entre o favorecimento econômico das grandes empresas, em detrimento das inúmeras empresas

Países	Experiência
	familiares, bem como aos diferentes estilos de vida relacionados ao mundo moderno-urbano e ao mundo clássico-rural, que ainda corresponde à realidade da maioria da população. Outros importantes desafios vivenciados consistem na incapacidade do México para defender o Estado de direito tal como para reduzir a corrupção que ameaça os negócios, sociedade e crescimento econômico.

Fonte: Adaptado de León (2015), Bresser-Pereira (2012), Melo (2006), e Marini (2002)

Apesar das boas práticas da NPM implementadas em diversos países latinos americanos, Bresser-Pereira (2012) ressaltou que tanto os países de renda média, quanto os mais pobres enfrentam problemas comuns decorrentes de suas culturas políticas e de instituições, bem como da oposição das elites locais que enxergam o nacionalismo econômico do estado como uma ameaça aos interesses dessa classe. Esses fatores atrapalham o desenvolvimento e, por vezes, anulam os efeitos da NPM.

A experiência da implementação da Nova Administração Pública aqui no Brasil, além de ter introduzido o referencial de eficiência administrativa, propôs uma nova arquitetura organizacional com a inclusão das agências reguladoras, executivas e organizações sociais. Valorizou o servidor por meio de uma nova política de recursos humanos, fortalecimento de carreiras estratégicas, revisão da política de remuneração, realização de concursos públicos, intensificação da capacitação de funcionários, bem como implementou instrumentos de gestão inovadores, contratos de gestão e programas de qualidade na administração pública (BLIACHERIENE; RIBEIRO; FUNARI, 2013; MARINE, 2002).

Segundo Marine (2002), foi muito importante a implementação do plano Avança Brasil, que permitiu uma estabilização na economia, e a intensificação do uso da tecnologia da informação para melhorar o atendimento ao cidadão. Neste sentido, Lucena (2011) ressaltou em sua pesquisa que a visão prática da nova gestão pública aqui no Brasil está sob a tendência de orientação ao público e em aumentar a participação dos cidadãos nas ações administrativas com transparência, menos burocracia e relevância dos conceitos de eficácia e eficiência.

Por isso, percebe-se que o modelo não está concluído, adaptações e incrementos de novas medidas para melhorar a gestão dos recursos públicos é imprescindível e constante. A pesquisa de Paula (2005, p.47) corrobora esta afirmação:

A “nova administração pública” é aquilo que cotidianamente ignoramos como administradores públicos, sendo essencialmente não-prescritiva e se orientando para o curso de ações e necessidades dos cidadãos em um dado momento, evitando os enfoques normativos e subordinando a teoria das organizações à teoria do desenvolvimento humano. Em outras palavras, a nova administração pública está sempre sendo reinventada, e enquanto houver vitalidade democrática permanecerá como um projeto inacabado.

Considerando a NPM como uma obra inacabada, verifica-se a necessidade de avaliação de desempenho que contribua com o aprimoramento da gestão de recursos públicos quanto ao alcance de metas de desenvolvimento de curto e longo prazo. Por isso, não se pode desassociar a utilização de medidas de desempenho como um dos fatores que compõe a NPM (QUEIROZ; XAVIER JUNIOR; MIRANDA, 2014).

2.3.2 Avaliação de desempenho

A avaliação da administração pública consiste em medir o desempenho das ações gerenciais quanto aos processos (eficiência), quanto as metas e objetivos (eficácia) e quanto aos impactos causados no público alvo (efetividade). Para isso, é necessário definir os critérios de avaliação, os quais podem ser por meio de métricas ou de indicadores de desempenho.

Neste contexto, Bresser-Pereira (2001) enfatiza que avaliar a administração pública requer não somente analisar o desempenho das instituições e de seus sistemas de incentivos e de punições. Sobretudo, o exercício da avaliação está vinculado a capacidade da sociedade em examinar o nível de responsabilização horizontal e individualizada atribuídas tanto aos agentes políticos quanto aos funcionários públicos no exercício da gestão.

Segundo Lucena (2011), constitui-se uma atividade necessária em virtude de pressões suportadas pelos atributos de eficiência, eficácia e efetividade, porém representa uma tarefa difícil no setor público. Isto se justifica pelo fato da avaliação de desempenho evoluir de acordo com as transformações da própria AP, com a implantação de novas técnicas, associação a novas bases teóricas e desenvolvimento de novos modelos.

Pereira e Lucena (2013, p.105) afirmaram que:

A avaliação de desempenho foi um dos caminhos que o homem descobriu para levá-lo ao sucesso, ou pelo menos maximizar os resultados em seus empreendimentos. Desde sua descoberta, as pessoas se reportam a essa ferramenta que é eficiente, uma vez que a mesma permite a medição e respectiva comparação entre o esperado e o efetivamente alcançado, buscando assim correções e aperfeiçoamentos. (PEREIRA; LUCENA, 2013)

Nesta mesma linha de raciocínio, afirmam Hauner e Kyobe (2010) que avaliar a eficiência e eficácia dos gastos do governo tornou-se uma questão determinante para finanças públicas.

Sano e Montenegro Filho (2013) relatam que a avaliação deve ser sistemática, contínua e eficaz, fornecendo informações aos tomadores de decisão que aumentem os

atributos de eficiência e efetividade na gestão dos recursos aplicados. Para isso, de acordo com a ênfase pretendida, podem ser usados diversos tipos de Sistemas de Medição de Desempenho (SMD).

Os referidos autores, em sua pesquisa, trouxeram a discussão de seis propostas diferentes para utilizar os 3Es (eficiência, eficácia e efetividade) como indicadores de avaliação de desempenho conforme síntese apresentada no Quadro 10.

Quadro 10 - Comparativo entre modelos de avaliação de desempenho baseados nos 3Es

Modelo	Vantagens	Desvantagens	Pode induzir o desenvolvimento ao:
Sistema de indicadores	Possibilidade de acompanhamento da eficiência no uso dos recursos, a eficácia no cumprimento das metas e a efetividade das mudanças.	Dificuldade de vinculação da política pública à mudança ocorrida.	Fornecer informações sobre o uso dos recursos públicos, o cumprimento dos compromissos governamentais e a mudança na vida dos cidadãos.
Balanced Scorecard (BSC)	Monitoramento sistemático dos resultados.	Dificuldades de motivação dos funcionários públicos para um desempenho por resultados.	Direcionar o foco de toda gestão pública para a realização de efetivas mudanças sociais.
Quadro Lógico	Relaciona cada resultado e objetivo a um indicador.	Necessidade de especialistas por não ser de fácil domínio.	Demonstrar com clareza quais são as mudanças desejadas.
Entidades de Fiscalização	Experiência em auditorias e independência funcional.	Conflitos resultantes de possíveis diferentes conclusões sobre os aspectos subjetivos da efetividade das ações. Necessidade de um amplo domínio de conhecimentos multidisciplinares.	Ampliar seu papel de fiscalização introduzindo a efetividade no rol de suas auditorias operacionais.
Planilhas	Fácil estabelecimento e entendimento.	Desconsidera os aspectos da eficácia e efetividade.	Permitir que os cidadãos avaliem a qualidade e eficiência dos serviços públicos prestados.
Estado para Resultados	Abrange os 3Es.	Difícil aceitação pelos executantes (servidores públicos). Não avalia a coerência dos indicadores entre si.	Mudar a cultura vigente de baixa eficiência, efetividade e eficácia dos serviços públicos.
TOM Web	Fomento a transparência e eficiência no uso dos recursos municipais.	Desconsidera os aspectos da eficácia e efetividade.	Facilitar a fiscalização da aplicação dos recursos municipais.

Fonte: Sano e Montenegro Filho (2013, p.55)

Tezza, Bornia e Vey (2010), realizaram uma pesquisa bibliográfica de 140 abordagens sobre medição de desempenho no período de 1980 a 2007 e classificaram os SMDs em cinco critérios com suas respectivas subcategorias: Abrangência (Corporativo – CO, Cadeia de suprimentos – CS, Serviços – SE e Indivíduo – IN), Tipo de abordagem (Teórico – TE e Prático – PR), Foco (Financeiro – FI e Não financeiro – NF), Nível de

medição (Estratégico – ES, Tático – TA e Operacional – OP) e Grau de complexidade (Baixo – BA, Médio – ME e Alto – AL). O resultado de sua pesquisa foi compilado em uma tabela que pode ser verificada na Tabela 3 no Apêndice A.

Lucena (2011) testou três modelos utilizados para avaliar desempenho no setor privado em ambientes públicos, especificamente, em órgãos vinculados ao Ministério da Ciência e Tecnologia. Os modelos de avaliação de desempenho utilizados foram os seguintes: Questionário de Medida de Desempenho (*Performance Measurement Questionnaire* - PMQ) – Dixon, Nanni e Vollmann, Modelo Quantum de Medição de Desempenho (MQMD) - Hronec e os Sete Critérios de Desempenho (SCD) – Sink e Tuttle. As vantagens e desvantagens dos modelos escolhidos podem ser observadas no Quadro 11.

Quadro 11 - Vantagens e desvantagens dos modelos escolhidos

Modelo	Vantagens	Desvantagens
PMQ	<ul style="list-style-type: none"> • Mecanismos de análise crítica do desempenho global para avaliação organizacional; • Participação dos funcionários no processo de avaliação do Sistema de medição de desempenho Organizacional; e • Fornecimento de informações que facilitam o aprendizado organizacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de múltiplas dimensões de desempenho; • Falta de mecanismos para o monitoramento do ambiente interno e externo da organização; e • Falta de agilidade na colocação à disposição de informações relevantes de mudanças nos ambientes interno e externo.
MQMD	<ul style="list-style-type: none"> • Medidas de desempenho vinculadas à estratégia e abrangendo três níveis (organizacional, processos e pessoas); • Ênfase na satisfação dos principais grupos de interessados (Clientes, acionistas, funcionários, fornecedores, órgãos controladores, sociedade e meio-ambiente); e • Feedback para melhoria contínua do Sistema de Medição de Desempenho Organizacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de clareza na interação dos Sistemas de medição da integração com as áreas funcionais da organização; • Falta de agilidade na colocação à disposição de informações relevantes; e • Falta de clareza na agregação dos indicadores.
SCD	<ul style="list-style-type: none"> • Medidas de desempenho em todos os pontos-chaves (sistemas receptores, saídas, processos, entradas e sistemas fornecedores); • Múltiplas dimensões de desempenho; e • Mecanismos de realimentação que fornecem informações do resultado das ações de melhoria. 	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de clareza na garantia do alinhamento dos indicadores aos níveis hierárquicos da organização; • Falta de clareza em identificar relações de causa e efeito entre os indicadores; e • Falta de agilidade no fornecimento de informações relevantes no instante em que o usuário precisa.

Fonte: Figueiredo Apud Lucena (2011, p.107)

Baseando-se nos três modelos utilizados, com 78 variáveis estudadas na perspectiva de dez construtos, Lucena criou um modelo híbrido com cinco construtos principais (eficiência, produtividade, inovação, alinhamento e qualidade) utilizando 16 variáveis com finalidade de avaliar desempenho no setor público. Este novo modelo, denominou-se de LM (Lucena e Marcelino) e visou, entre outros aspectos, aperfeiçoar o processo de avaliação no

setor público em busca de um equilíbrio entre as medidas de eficiência e efetividade (LUCENA, 2011).

Acrescenta-se como método de avaliação de desempenho, não da gestão, mas especificamente da contabilidade como ferramenta essencial ao processo de efetividade da governança pública, a pesquisa realizada por Ribeiro (2014) nos municípios que compõem o Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM). A pesquisa constatou a importância da contabilidade para a governança afirmando que “a consolidação da governança pública certamente depende da contabilidade” (RIBEIRO, 2014, p.253), no entanto, criticou a inadequação das demonstrações contábeis e, principalmente, a falta de uso das informações contábeis e financeiras para tomar decisões.

A pesquisa de Ribeiro (2014) demonstrou ainda que a contabilidade produz diversos instrumentos de controle social das contas públicas que são pouco utilizados. Desta forma, põe-se em dúvida a efetiva utilidade da informação contábil gerada no setor público.

Após discussões científicas acerca da efetividade das informações contábeis geradas sob a égide da gestão pública, prossegue-se o texto com a apresentação do percurso metodológicos utilizado a fim de aplicar os rigores científicos para os resultados desta pesquisa, entre os quais, sua classificação, a abordagem, população, e análise dos dados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

*“Não há só um método para estudar as coisas.”
(Aristóteles)*

O objetivo deste capítulo é apresentar o percurso metodológico para se atingir o objetivo da pesquisa, classificando-a conforme sugestão de Beuren (2006). Para isso, descreve-se a tipologia da pesquisa, o universo da pesquisa e dados amostrais, o instrumento de coleta de dados, bem como os procedimentos estatísticos aplicados.

Segundo Beuren (2006), a estrutura e os planos executados em uma pesquisa científica fazem parte dos procedimentos metodológicos. Em contabilidade não há uma forma específica, porém há tipos de pesquisas que mais se ajustam a essa área do conhecimento.

Esta pesquisa teve seus procedimentos fundamentados na metodologia da pesquisa de Ribeiro (2014) a qual visou compreender a contribuição da contabilidade no processo de governança pública e as suas limitações. Tais limitações dificultam não só a efetividade da governança como também a ampliação dos espaços democráticos nos municípios de uma determinada região do país.

Algumas adaptações foram realizadas e serão justificadas ao longo deste capítulo. Na sequência, tem-se a classificação da pesquisa, a determinação da população, dos instrumentos de coleta de dados e a metodologia de análise desses dados.

3.1 Tipologia da pesquisa

A pesquisa foi classificada quanto ao seu objetivo, a técnica e ao método de abordagem conforme demonstrado a seguir.

3.1.1 Quanto ao objetivo da pesquisa

As características desta pesquisa, revela o aspecto descritivo e exploratório, pois ela descreve e interpreta a realidade sem interferir (APPOLINÁRIO, 2012), como também discorre sobre tema pouco abordado. Segundo Beuren (2006, p.80), “uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente”.

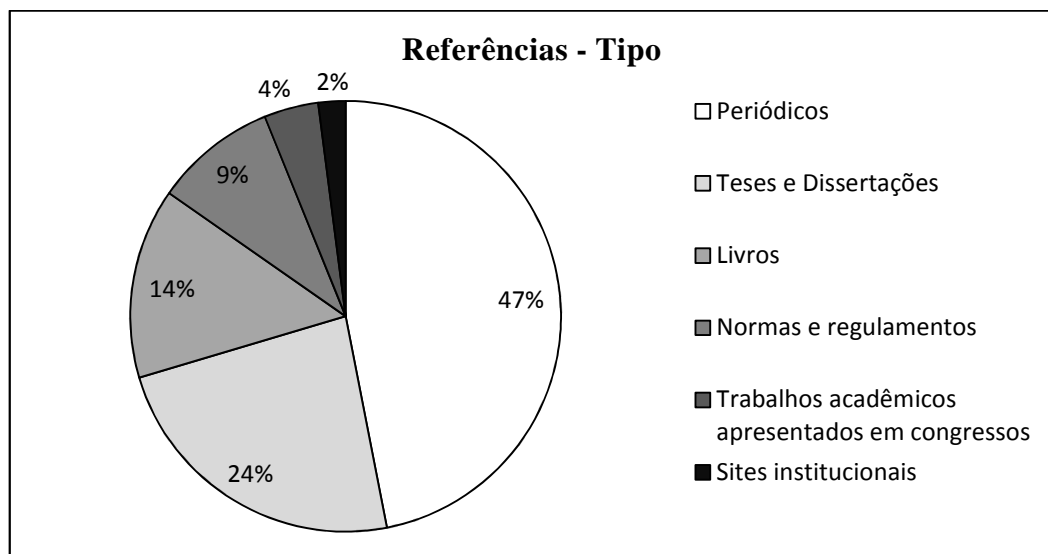
Trata-se ainda de uma pesquisa aplicada, pois visa identificar se há efetividade no uso das informações contábeis geradas no setor público por parte de algumas unidades gestoras. Segundo Appolinário (2012), a pesquisa aplicada objetiva resolver um problema concreto e imediato da sociedade.

3.1.2 Quanto às técnicas da pesquisa

Para a sustentação teórica deste estudo foi utilizada a pesquisa bibliográfica, por meio de publicações avulsas, jornais, revistas, livros, dissertações, teses, entre outros. Segundo Beuren (2006) a pesquisa bibliográfica está sempre presente em estudos contábeis e abrange todo o material já tornado público em relação ao tema de estudo.

Destacam-se como tipo de bibliografia utilizada nesta pesquisa, os artigos publicados em periódicos, sendo responsáveis por 47% das referências, seguido pelas teses e dissertações com 24%, conforme se observa no Gráfico 1.

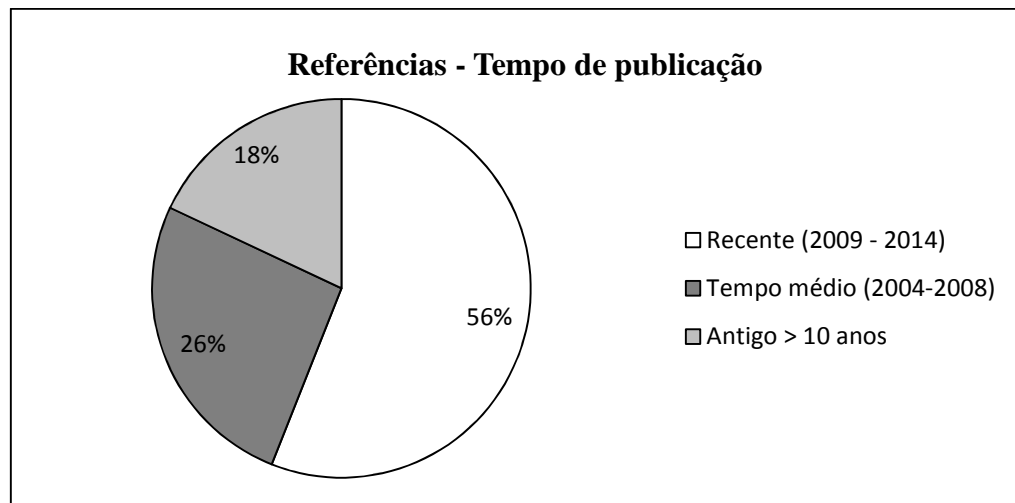
Gráfico 1 – Distribuição de referências bibliográficas conforme o tipo



Fonte: Elaboração do autor (n= 102)

Outro dado importante está relacionado a temporalidade das publicações de referências. Nesta pesquisa 56% do material utilizado são decorrentes de publicações recentes, 26% em material publicado entre 2004 e 2008 e apenas 18% são provenientes de publicações com mais de dez anos (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Distribuição temporal de referências bibliográficas



Fonte: Elaboração do autor (n= 102)

Para caracterizar as unidades gestoras estudadas foi utilizada a pesquisa documental por meio de fontes primárias, ou seja, pesquisa em sites e documentos oficiais concernentes as missões dos órgãos que possuem unidades gestoras de recursos da união.

Para obtenção dos dados necessários a responder à questão de pesquisa, foi realizada uma pesquisa de campo por meio de utilização de questionários e entrevistas os quais serão discutidos em seção própria. Segundo Lakatos e Marconi (2003, p.186), “pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar”.

3.1.3 Quanto ao método da abordagem

A pesquisa utiliza o método de triangulação que consiste no uso de múltiplos métodos para estudar um fenômeno. Segundo Azevedo et al (2013, p.4):

A triangulação pode combinar método e fontes de coleta de dados qualitativos e quantitativos (entrevistas, questionários, observação e notas de campo, documentos, além de outras), assim como diferentes métodos de análise dos dados: análise de conteúdo, análise de discurso, métodos e técnicas estatísticas descritivas e/ou inferenciais, etc. Seu objetivo é contribuir não apenas para o exame do fenômeno sob o olhar de múltiplas perspectivas, mas também enriquecer a nossa compreensão, permitindo emergir novas ou mais profundas dimensões. Ela contribui para estimular a criação de métodos inventivos, novas maneiras de capturar um problema para equilibrar com os métodos convencionais de coleta de dados.

Essa ideia confirmou a de Morgan (2007) que denominou esse tipo de abordagem como pragmática, a qual pode ser sintetizada conforme

Quadro 12.

Quadro 12 - A abordagem pragmática

	Abordagem qualitativa	Abordagem Quantitativa	Abordagem Pragmática
Conexão entre teoria e dados	Indução	Dedução	Abdução
Relacionamento no processo de pesquisa	Subjetividade	Objetividade	Intersubjetividade
Inferência dos dados	Contexto	Generalidade	Transferibilidade

Fonte: Adaptado de Morgan (2007)

Morgan (2007) defende que no mundo real, é impossível isolar a conexão entre teoria e dados em uma única direção, às vezes, a escolha isolada de um pesquisador não passa de um fingimento. Portanto, a abordagem pragmática consiste em utilizar uma versão do raciocínio dedutivo que se move para frente e para trás entre indução e dedução, primeiro convertendo observações em teorias e posteriormente, avaliando as teorias através da ação. Em outras palavras, a abordagem pragmática rejeita as considerações extremas de uma determinada abordagem.

3.2 Universo da pesquisa

Segundo Lakatos e Marconi (2003), consiste no conjunto de seres animados, ou não, com características comuns constituindo os alvos da pesquisa. Neste contexto, o universo que compõem esta pesquisa se refere ao total de Unidades Gestoras de recursos da união sediadas no município de Petrolina-PE e Juazeiro – BA conforme Quadro 13.

Quadro 13 - Relação de unidades gestoras sediadas em Petrolina-PE e Juazeiro-BA

UG	Título	Endereço
135012	EMBRAPA/CPATSA	BR.428-KM 152,5 - Zona Rural Petrolina PE - Caixa Postal 23
135077	EMBRAPA/SPM - Escritório de Petrolina	BR 122 KM 50 Trecho Petrolina/ Isacolândia - Petrolina - PE
154421	Fund. Universidade Federal Vale São Francisco	Av. Jose de Sa Maniçoba, s/n Centro - Petrolina-PE
154716	Hospital de Ensino Dr Washington a. De Barros	Av. José de Sá Maniçoba, s/n Centro
155180	Hosp Ens Dr Washington Antônio Barros-Hewab	Av José de Sá Maniçoba s/n Centro
158149	Inst.Fed.de Ed. Cienc. e Tec.do S. Pernambucano	Rua Cel Amorim, 76 Centro - Petrolina - PE
158278	Inst.Fed.S.Pernamb./Campus Petrolina Z.Rural	ROD. BR 235 KM 22 s/n Proj. Sen N4 Proj. S/N Coelho Nº 4
158499	Inst.Fed.Sertao Pernambucano/Campus Petrolina	ROD BR 407 KM 8 sn Jardim Sao Paulo
160183	72 Batalhão De Infantaria Motorizado	Av. Cardoso de Sa s/n Vila Eduardo
167183	72 Batalhão De Infantaria Motorizado	Av. Cardoso de Sa s/n Vila Eduardo
170408	Proc. Seccional da Fazenda Nacional-Petrolina	Rua Valério Pereira, N 460 Casa Centro
195002	Cia de Des. Dos Vales Do S. Franc. E Do Parnaíba	Rua Presidente Dutra, 160 Centro

UG	Título	Endereço
373050	Superint.Regional Médio Sao Francisco -Sr (29)	Av. Da Integração n 412 Bairro Jardim Colonial
451911	Associação para o Desenvolvimento da Agrotecn	Rua Eng Walmir Bezerra,291 C
452070	Petrolina Prefeitura	Av. Guararapes, 2114
453208	Asa Branca - Articulação, Serviços e Assessor	Rua dr. José Maria, 37 - Sala 02
457349	Ass. Petrolinense de Amparo A Maternidade E A	Rua Dr. Pacífico da Luz, 709
458688	Autarquia Educacional do Vale do Sao Francisco	Campus Universitário
460876	Fundo Municipal de Saúde	Av. Dr. Frenando Góes
511195	Gerência Executiva Petrolina	Praça Santos Dumont, Sn - Setor Hospitalar I - Centro
512120	APS Petrolina	R. Tobias Barreto 03 Setor Hospitalar i - Centro
514195	FRGPS - Gerência Executiva Petrolina	Praça Santos Dumont, sn - Setor Hospitalar Centro
110105	Procuradoria Seccional da União-Petrolina/PE	Rua Dr. Geraldo Estrela, nº 35 Centro - Petrolina
110327	Procuradoria-Seccional Federal em Petrolina	Petrolina
151812	Hospital Veterinário - Hv-Univasf	ROD.BR 407 KM 12 LOT 542 Proj. Sen. Coelho Sn C-1
375001	SR-29/MSF	Av. da Integração, 412 Jardim Colonial - Petrolina
514189	FRGPS - Setorial Contábil Petrolina	Praça Santos Dumont, s/nº Centro
110424	ESREP da PGF em Juazeiro/BA	Rua Adolfo Viana, s/nº - Bairro Maria Gorete
195011	Cia de Des. Dos Vales do S. Franc. e do Parnaíba	Av. Comissão do Vale do São Francisco, s/n.
450937	Instituto Regional da Pequena Agropecuária Ap	Avenida das Nações, n 04
452796	Fundação Juazeirense para o Desenvolvimento C	Rodovia Juazeiro Sobradinho, KM 00
453315	Juazeiro Prefeitura	Rua 15 de Julho 32
457097	Biofabrica Moscamed Brasil - Biomoscamed	Av. C1 N. 992 Quadra D 13 Lote 15
457135	Associação Intermunicipal dos Garimpeiros do	Rua São Paulo, NRO 43
457152	Distrito de Irrigação de Mandacaru	Perímetro Irrigado de Mandacaru, s/n
460688	Companhia de Segurança, Transito e Transporte	Rua 15 de Julho, 32, Centro - Juazeiro/BA
511650	Setorial Contábil Juazeiro	Trav. Dr. Adolfo Viana s/n, Bairro Maria Goreth - Juaz.- BA
511679	Gerência Executiva Juazeiro	Av. Dr. Adolfo Viana, s/n Bairro Maria Goretti-Juazeiro-BA
512201	APS Juazeiro	Av. Dr. Adolfo Viana, s/nº Centro
514650	FRGPS - Setorial Contábil Juazeiro	Trav. Dr. Adolfo Viana s/n, Bairro Maria Goreth - Juaz.- BA
514679	FRGPS - Gerência Executiva Juazeiro	Trav. Dr. Adolfo Viana s/n, Bairro Maria Goreth - Juaz.- BA
682333	Agencia Fluvial Juazeiro	Rua José Petitinga, 606 Bairro - Santo Antônio
782333	Agencia Fluvial Juazeiro	Rua Jose Petitinga, 606 Bairro - Santo Antônio
882333	Agencia Fluvial Juazeiro	Rua José Petitinga, 606 Bairro - Santo Antônio

Fonte: Adaptado de informações do Siafi (SIAFI, 2015)

A escolha de Unidades Gestoras, deve-se ao fato de constituírem a unidade básica de informações contábeis que gerenciam recursos da União, independentes de serem integrantes da administração direta, como já demonstrado no referencial teórico. E os municípios de Petrolina - PE e Juazeiro - BA foram escolhidos por acessibilidade dos dados, em virtude de restrição do pesquisador, e por serem responsáveis por cerca de 79% do PIB produzido na Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento (RIDE) do Polo Petrolina e Juazeiro. No Brasil há apenas três RIDEs.

Desta forma, neste estudo, tentou-se coletar os dados em toda a população constituída pelos ordenadores de despesas das unidades gestoras e pelos responsáveis da contabilidade das respectivas unidades gestoras nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro – BA. A região possui quarenta e quatro unidades cadastradas (Quadro 13), porém há quinze unidades gestoras comuns, logo, restringiu-se o universo de pesquisa a vinte e nove instituições diferentes. Entre essas instituições, duas estão descontinuadas e quatro não realizam execução orçamentária na região, por isso, tanto o setor de contabilidade quanto seus gestores são lotados em unidades das capitais dos estados envolvidos. Entretanto, conseguiu-se entrevista e resposta do questionário de uma dessas unidades.

Diante desses fatos, há vinte e quatro unidades válidas. Uma se recusou em participar da pesquisa bem como um contabilista não foi encontrado por ter sido contratado temporariamente para prestação de contas de uma Organização Não Governamental (ONG) que recebeu recurso do Governo Federal. Sendo assim, foram coletados vinte e três questionários válidos e realizadas vinte e duas entrevistas. Estes valores correspondem a 95,7% e 91,3%, respectivamente, do universo pesquisado e resultaram em um erro amostral de 0,05 e 0,07 para um nível de confiança de 95%.

3.3 Instrumento de coleta de dados

Fundamentado na metodologia empregada na pesquisa de Ribeiro (2014), questionário e entrevista foram aplicados para coletar os dados analisados nesta pesquisa. Segundo Lakatos e Marconi (2003), a diferença entre questionário e entrevista é que o primeiro é constituído por uma série ordenada de perguntas respondidas independentemente da presença do pesquisador, já a entrevista representa um encontro entre duas pessoas por intermédio de uma conversação de natureza profissional.

Para concretização desta pesquisa foi elaborado um questionário estruturado com vinte e nove questões (Anexo A), sendo as quatro primeiras questões, dicotômicas (respostas

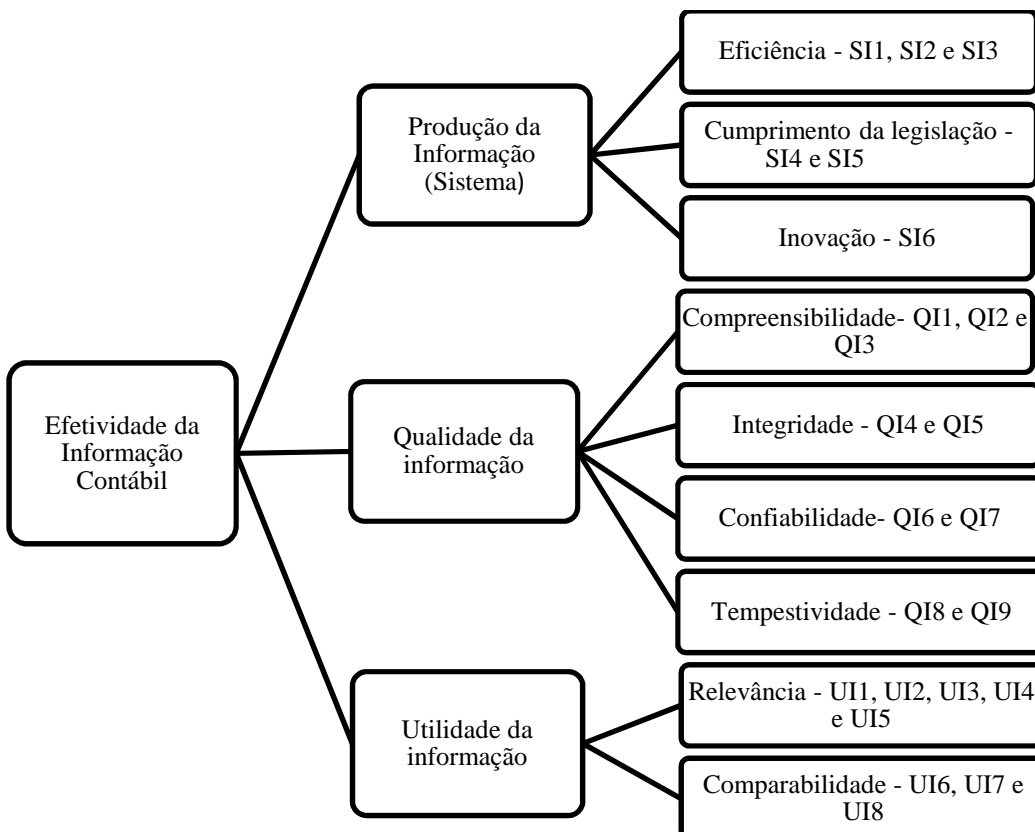
sim ou não), em seguida duas tricotômicas (respostas sim, não e não sei), as quais foram nomeadas como questões básicas.

As demais questões foram produzidas com respostas na escala de *Likert* com cinco itens. As respostas foram transformadas em unidades métricas variando de 1-5, sendo o valor “1” aplicado ao item discordo efetivamente, “2” ao discordo, “3” ao indiferente, “4” ao concordo e “5” ao item concordo completamente.

O questionário foi respondido pelos ordenadores de despesas das unidades gestoras responsáveis pela aplicação de recursos da União nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA. Eles representam os tomadores de decisão dentro do respectivo órgão que exercem suas funções.

Para se concluir acerca da efetividade do uso das informações contábeis, de acordo com o referencial teórico, foram analisadas três dimensões: Produção da Informação (PI); Qualidade da Informação (QI); e Utilidade da Informação (UI). Com a finalidade de analisar essas dimensões foram estabelecidos nove construtos (Eficiência, Cumprimento da Legislação, Inovação, Compreensibilidade, Integridade, Confiabilidade, Tempestividade, Relevância e Comparabilidade). Os atributos destes construtos foram demonstrados como as variáveis apresentadas no questionário de acordo com a Figura 5.

Figura 5 – Árvore de decisão.



Fonte: Adaptado de Ribeiro (2014)

Quadro 14 - Construtos de efetividade com as suas variáveis discriminadas

CONSTRUTOS	ASSERTIVA
1. Eficiência	PI1 – As informações produzidas pelo Sistema de Informações Gerenciais (SIG) do órgão que você trabalha atendem as necessidades de seus usuários, principalmente da gestão.
	PI2 – Os Recursos Tecnológicos (Softwares e Hardwares) que compõe o sistema de informações contábeis atendem às necessidades dos usuários.
	PI3 – Os recursos humanos disponíveis estão capacitados para trabalharem com o sistema de informações contábeis existente.
2. Cumprimento da legislação	PI4 – O Sistema contábil existente está adequado as NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
	PI5 – O sistema contábil existente produz os demonstrativos exigidos pela legislação como exemplo: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro
3. Inovação	PI6 – O sistema contábil fornece informações de custos que possibilita ser analisada a eficiência dos recursos disponíveis.
4. Compreensibilidade	QI1 – Os termos (como por exemplo restos a pagar, receita corrente líquida, despesa liquidada, etc.) são compreensíveis para você.
	QI2 – As prestações de contas do órgão que você trabalha são divulgadas de forma clara e compreensível tanto para usuários internos, quanto externos.
	QI3 – A apresentação estética dos relatórios contábeis divulgados é feita de forma a despertar a sua atenção (A disposição gráfica; as cores; o tamanho das letras e números despertam a sua atenção)
5. Integridade	QI4 – Sempre que você precisa, obtém por intermédio do sistema de informações contábeis, as informações completas. Por isso, raramente você solicita informações complementares.
	QI5 - Quando você utiliza informações geradas pelo sistema de informações contábeis, você não precisa corrigi-las e/ou solicitar correção.
6. Confiabilidade	QI6 – Você confia nas informações geradas pelo sistema. Por isso, quase nunca precisa conferi-las.
	QI7 – Os relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis não são alvos de críticas por parte dos demais usuários quanto à confiabilidade da informação.
7. Tempestividade	QI8 – Quando você necessita de informações contábeis, elas estão prontamente à sua disposição (Pontual)
	QI9 – As informações contábeis (como por exemplo as despesas e recursos recebidos) dos programas do governo federal são divulgadas em tempo hábil pelo sistema de informação utilizado pelo órgão.
8. Relevância	UI1 – Frequentemente você utiliza relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis para subsidiar suas decisões.
	UI2 – Você acompanha os gastos públicos referentes aos recursos da União disponibilizados ao órgão que você trabalha por meio de relatórios contábeis.
	UI3 – Os relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis são suficientes para tomada de decisão, ou seja, você não utiliza relatório que o sistema não contempla.
	UI4 – Apesar dos inúmeros relatórios contábeis exigidos pela norma, você confirma sua utilidade e rejeita a afirmação de que servem apenas para atender a legislação.
	UI5 – Você utiliza a informação contábil para subsidiar o planejamento estratégico. (Planejamento de longo prazo)
9. Comparabilidade	UI6 – Você utiliza as informações do sistema de informação contábil para medir desempenho do órgão e avaliar os recursos humanos sob sua gestão.
	UI7 – Você utiliza as informações contábeis para comparar o órgão que você trabalha com outros similares.
	UI8 – Você utiliza as informações contábeis para comparar a atuação do órgão que você trabalha em diferentes exercícios financeiros.

Fonte: Elaboração do autor

Os construtos foram escolhidos pelo pesquisador de acordo com a sustentação teórico-científica das pesquisas e documentos discriminados no Quadro 15.

Quadro 15 - Sustentação científica para os construtos analisados

CONSTRUTOS	SUTENTAÇÃO CIENTÍFICA
1. Eficiência	Brasil (1998); Siqueira e Cançado (2001); Marine (2002); Machado (2002); Laudon e Laudon (2007); Albertini e Albertini (2008); Sá (2009); Cepik e Canabarro (2010); Hauner e Kyobe (2010); Machado e Holanda (2010); Lucena (2011); Albertini e Albertini (2012); Borges, Mario e Carneiro (2012); Bliacheriene, Ribeiro e Funari (2013); Sano e Montenegro Filho (2013); Vieira e Darbilly (2013); Ribeiro (2014)
2. Cumprimento da legislação	BRASIL (2000); CFC (2008); BRASIL (2009); Lima, Santana e Guedes (2009); Lima (2010); Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010); Lima, Santana e Guedes (2010); Macedo et al (2010); Fragoso et al (2012); Macêdo e Klann (2014)
3. Inovação (Informação Contábil)	Lima e Vargas (2012); Lucena (2011); Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010); Machado (2002); Machado e Holanda (2010); CFC (2008); Cardore e Niemies (2008)
4. Compreensibilidade	Lopes (2002); Coelho (2007); CFC (2008); IASB (2010); Silva (2010); Stair (2010); Stabile (2011)
5. Integridade	CFC (2008); Chan (2010); IASB (2010); Silva (2010); Stair (2010); Stabile (2011); Ceneviva e Farah (2012);
6. Confiabilidade	CFC (2008); Almeida (2010); Chan (2010); IASB (2010); Silva (2010); Stair (2010); Stabile (2011); Ceneviva e Farah (2012);
7. Tempestividade	Scarpin et al (2007); CFC (2008); Santos e Costa (2008); Lopes (2009); Padoveze (2009); Sarlo Neto (2009); Almeida (2010); Chan (2010); Lima (2010); Silva (2010); Stair (2010); BRASIL (2011); Stabile (2011);
8. Relevância	Watts e Zimmerman (1990); Francis e Shipper (1999); Lopes (2001); Lopes e Martins (2005); Lopes, Santana e Costa (2007); Stair (2010); Lima (2010); IASB (2010); Silva (2010);
9. Comparabilidade	Cavalluzzo e Ittner (2004); Benito, Brusca e Montesinos (2007); Sarlo Neto (2009); Almeida (2010); Silva (2010); Fragoso et al (2012)

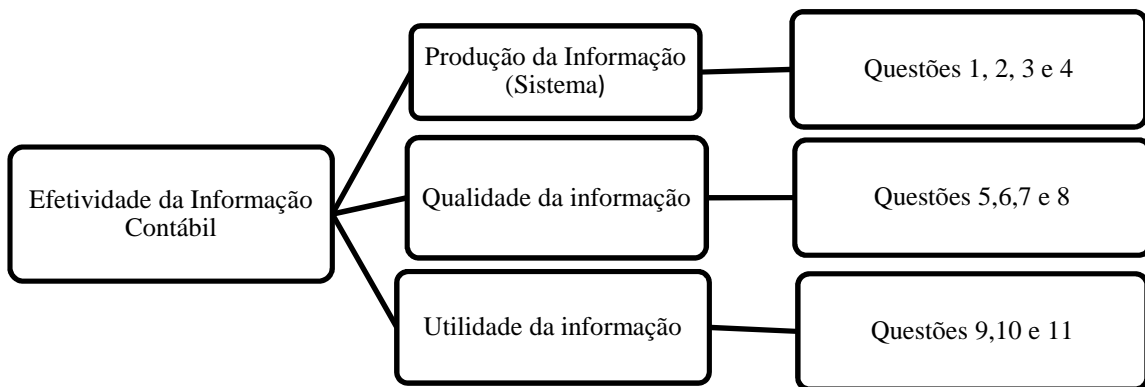
Fonte: Elaboração do autor

Para auxiliar nas inferências desta pesquisa, foram realizadas entrevistas com os profissionais responsáveis pela contabilidade das unidades gestoras pesquisadas, com o intuito de perceber em sua perspectiva, a contribuição do sistema de informações contábeis

sob sua responsabilidade para o processo de efetividade da informação quanto a tomada de decisões.

Neste sentido, foi elaborado um roteiro de onze questões (Anexo A) que contemplam as mesmas dimensões do questionário fechado, classificadas para efeito de análise dos dados de categorias, conforme árvore de decisão a seguir (Figura 6). Apesar de algumas informações que caracterize o entrevistado fazerem parte da entrevista, para não comprometer o contabilista, seus relatos não foram associados ao órgão que ele se encontra vinculado para efeito de conclusões e inferências.

Figura 6 – Árvore de decisão para análise das entrevistas realizadas



Fonte: Elaboração do autor

3.4 Metodologia de análise dos dados

A análise dos dados foi fragmentada em duas partes, sendo a primeira destinada a explicar o resultado dos questionários e, posteriormente, o resultado das entrevistas. No entanto, quanto aos dados que caracterizam os respondentes, realizou-se análise descritiva para ambos os instrumentos de coleta, com suporte da estatística descritiva.

Segundo Morettin e Bussab (2004), a análise descritiva de dados, tradicionalmente, limita-se a calcular algumas medidas de posição e variabilidade, como a média e variância, no entanto, correntes modernas defendem a utilização de técnicas gráficas.

Os dados foram processados utilizando o *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) bem como o *Microsoft Excel* 2013. Os resultados estão apresentados por intermédio de tabelas e gráficos e estão consignados no capítulo 4.

3.4.1 Análise dos dados do questionário

Com a finalidade de analisar os dados dos questionários foram utilizados os seguintes cálculos estatísticos:

- a) A confiabilidade dos dados foi testada por meio do *Alpha de Cronbach*, o qual representa o grau que uma escala produz resultados consistentes entre medidas, revelando o erro aleatório. O cálculo resultou em um índice de **0,859**. Segundo Hair Junior et al (2005), a medida varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior aceitável;
- b) Estatística descritiva com as medidas de tendência central, destacando-se a média (MORETTIN e BUSSAB, 2004);
- c) Para verificar a correlação entre as variáveis foi efetuado o teste de Correlação de *Spearman* que não exige nenhum pressuposto de forma de distribuição de variáveis. Vale salientar que para este estudo, utilizou-se o nível de significância 0,05 (p valor ou α) para ambos os testes, cujo significado está apresentado no Quadro 16.

Quadro 16 - Descrição de p valor

P valor ou α	Descrição
> 0,05	Não Significante
0,01 a 0,05	Significante
0,001 a 0,01	Muito Significante
< 0,001	Extremamente Significante

Fonte: Hair Júnior (2005)

Processou-se os dados das questões básicas por intermédio da análise de frequências, estabelecendo, quando apropriado, a distribuição em classes. Posteriormente, os construtos foram analisados de acordo com a sequência:

1° Apreciou-se as frequências de respostas para cada variável que compõe um construto, considerando os itens da escala de *Likert* (Discordo efetivamente, Discordo, Indiferente, Concordo e Concordo plenamente);

2° A evidência de um construto, na perspectiva de cada gestor, foi mensurada por intermédio da média dos valores métricos da escala de *Likert* (1 a 5) para cada variável associada ao respectivo construto e de acordo com a resposta de cada gestor, respeitando os seguintes intervalos:

- a) Não (negação) = $1,0 < \text{Média (variáveis)} < 2,5$;
- b) Neutralidade (indiferença) = $2,5 < \text{Média (variáveis)} < 3,5$;

c) Sim (positivação) = 3,5 < Média (variáveis) < 5,0.

Em seguida, foi realizada a análise de frequência do resultado por gestor.

Exemplificando matematicamente temos:

Considerando,

$C = \{X, Y, Z, \dots\}$, onde C = Conjunto dos construtos de efetividade

Exemplo: Análise do Construto “X” para o Gestor 1 (X_1)

Variáveis = α, β e γ ; variáveis que definem o construto X;

$R = \{R_1, R_2, R_3, \dots, R_{23}\}$; R = Conjunto dos gestores, R_1 = Respostas do Gestor 1, R_2 = Respostas do Gestor 2... R_{23} = Resposta do Gestor 23;

$\alpha_1 R_1$ = Resposta do Gestor 1 sobre a variável α ; $\alpha_2 R_2$ = Resposta do Gestor 2 sobre a variável α ; ... $\alpha_{23} R_{23}$ = Resposta do Gestor 23 sobre a variável α ;

$\beta_1 R_1$ = Resposta do Gestor 1 sobre a variável β ; $\beta_2 R_2$ = Resposta do Gestor 2 sobre a variável β ; ... $\beta_{23} R_{23}$ = Resposta do Gestor 23 sobre a variável β ; e

$\gamma_1 R_1$ = Resposta do Gestor 1 sobre a variável γ ; $\gamma_2 R_2$ = Resposta do Gestor 2 sobre a variável γ ;
... $\gamma_{23} R_{23}$ = Resposta do Gestor 23 sobre a variável γ ;

Então,

$$X_1 = \overline{R_1} \Rightarrow \overline{R_1} = \frac{\alpha_1 R_1 + \beta_1 R_1 + \gamma_1 R_1}{3};$$

Logo,

$$\begin{aligned} X_1 = N\tilde{A}O &\Rightarrow 0 < \overline{R_1} < 2,5; \\ X_1 = NEUTRALIDADE &\Rightarrow 2,5 < \overline{R_1} < 3,5; \text{ e} \\ X_1 = SIM &\Rightarrow 3,5 < \overline{R_1} < 5,0. \end{aligned}$$

3º Análise do construto por meio da média geral das variáveis foi avaliada pela média dos valores métricos na escala de *Likert* de cada variável, considerando as respostas de todos os gestores, e em seguida, a média dos valores resultantes, respeitando o mesmo intervalo do item anterior, quanto a positivação ou negação de cada construto.

Analogamente às referências do item anterior, matematicamente, tem-se:

$$\begin{aligned} X = \overline{\alpha, \beta, \gamma} &\Rightarrow \overline{\alpha} = \frac{\alpha R}{23} \sum_{\alpha_1 R_1}^{23} \alpha R = \frac{\alpha_1 R_1 + \alpha_2 R_2 + \alpha_3 R_3 \dots + \alpha_{23} R_{23}}{23}; \\ \Rightarrow \overline{\beta} &= \frac{\beta R}{23} \sum_{\beta_1 R_1}^{23} \beta R = \frac{\beta_1 R_1 + \beta_2 R_2 + \beta_3 R_3 \dots + \beta_{23} R_{23}}{23}; \text{ E} \\ \Rightarrow \overline{\gamma} &= \frac{\gamma R}{23} \sum_{\gamma_1 R_1}^{23} \gamma R = \frac{\gamma_1 R_1 + \gamma_2 R_2 + \gamma_3 R_3 \dots + \gamma_{23} R_{23}}{23}. \end{aligned}$$

Mantendo a coerência,

$$X = N\tilde{A}O \Rightarrow 0 < \overline{R}_1 < 2,5 ;$$

$$X = NEUTRALIDADE \Rightarrow 2,5 < \overline{R}_1 < 3,5 ; e$$

$$X = SIM \Rightarrow 3,5 < \overline{R}_1 < 5,0 .$$

3.4.2 Análise dos dados da entrevista

A abordagem utilizada na análise dos dados da entrevista é qualitativa por intermédio da análise de conteúdo, metodologia aplicada na pesquisa de Ribeiro (2014, p.124), estruturada pelas seguintes etapas:

- Pré-análise, que corresponde aos processos de classificação, ordenação e leitura “flutuante” de todo o material coletado, visando obter um panorama geral e posteriormente os recortes e hipóteses de estudo;
- Descrição analítica que a partir da delimitação do recorte a ser estudado realiza-se um aprofundamento, aplicando-se os procedimentos de codificação, classificação e categorização do material coletado por critérios de afinidades;
- Interpretação que consiste na análise do material baseado na reflexão e intuição, relacionando o conteúdo explícito com o conteúdo implícito, ou seja, aquele que não é dito explicitado no texto a fim de descobrir as ideologias, as tendências ou fenômenos sociais expressos no material coletado.

As entrevistas foram transcritas e relacionadas com as categorias: (1) Produção da Informação; (2) Qualidade da Informação; e (3) Utilidade da Informação, conforme Quadro 17.

Quadro 17 - Categoria para orientação da análise de conteúdo

Categoria	Subcategoria	Elementos	Descrição dos elementos
Produção da informação	Conceito de Contabilidade	Visão técnica	A contabilidade é vista apenas para cumprir normas e leis
		Visão técnica gerencial	Além da visão técnica, a contabilidade é vista como orientadora nas decisões internas.
		Visão técnica, gerencial e política	Além da visão técnica e gerencial, a contabilidade também é vista como um instrumento para as decisões políticas e para os cidadãos exercerem o controle social.
	Sistemas de informação	O maior problema está nos recursos humanos	Falta de capacitação para se trabalhar com o sistema ou ainda o grande índice de analfabetismo funcional
		O maior problema está na Tecnologia de informação	Insuficiência de hardwares, softwares inadequados, falta de atualização de softwares e de investimento em TI
	Usa os sistemas estruturantes do governo federal	Sim	Usa apenas para consultar informações
		Sim	Usa para consultar e alimentar os sistemas com informações.
		Não	Não consulta e não alimenta, pois trabalha com sistema próprio.
	O sistema de informações contábeis está adequado as NBCASP	Sim	Os contabilistas afirmam a adequação, mas informam que gera apenas os relatórios tradicionais.
		Sim	Além dos relatórios tradicionais, fornece

Categoria	Subcategoria	Elementos	Descrição dos elementos
			informações de custo e gera a demonstração de resultado econômico e de fluxo de caixa
		Não	Os contabilistas afirmam que o sistema ainda não está adequado pois não atende as inovações das NBCASP (Depreciação, amortização e exaustão, não fornece informações de custo e não gera os relatórios exigidos pela norma)
Qualidade da Informação	As informações contábeis são compreensíveis para todos os usuários (internos e externos)	Sim	O contabilista tem a interpretação de que os usuários compreendem as informações e faz uso dela conforme as necessidades deles.
		Não	O contabilista interpreta que os usuários não compreendem bem as informações geradas pela contabilidade.
	Divulgação das informações contábeis	Suficiente	Divulga em diversos meios de comunicação, considerada suficiente pelos profissionais da contabilidade.
		Precisa melhorar	Divulga geralmente em quadro de aviso ou em outros meios, contudo, precisa ser melhorada na opinião dos profissionais da contabilidade
	A informação contábil é valiosa	Sim	Os contabilistas reconhecem e identificam os principais atributos da informação produzida
		Não	Os contabilistas identificaram atributos negativos ou rejeitaram a maioria dos atributos que agregam valor a informação contábil.
	Controle de erro	Positivo	Os contabilistas informaram que, antes de ser divulgada, a informação passa por um controle de erro
		Negativo	Os contabilistas não identificaram um mecanismo para controlar o erro antes da divulgação da informação
Utilidade da informação	Demanda de informações para gestão	Intensa	Os contabilistas informaram uma constante atuação do setor de contabilidade em fornecer informações que subsidiaram as decisões no órgão.
		Frequente	Os contabilistas informaram uma frequência razoável de solicitações que subsidiaram as decisões no órgão.
		Rara	Os contabilistas informaram que raramente fornecem informações que subsidiam tomadas de decisões no órgão.
	Cumprimento da lei	Sim	Os contabilistas informaram que a impressão que tem é que as informações contábeis, para os gestores, servem apenas para cumprir as exigências da legislação.
		Não	Os contabilistas informaram que os gestores reconhecem diversas contribuições da contabilidade, além do cumprimento das exigências de normativos.
	Controle social	Sim	Os contabilistas reconhecem que as informações geradas contribuem para o controle social.
		Não	Os contabilistas argumentam que as informações geradas pouco ou nada contribuem para o controle social.

Fonte: Elaboração do autor baseada na metodologia de Ribeiro (2014)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

*“Não há ensino sem pesquisa e pesquisa sem ensino.”
(Paulo Freire)*

Neste capítulo estão apresentados os Dados da pesquisa de forma descritiva. Ainda serão realizadas inferências sustentadas pela interpretação desses dados e, quando possível, apontadas relações entre os resultados desta pesquisa com outras já realizadas.

O leitor irá perceber que o método de análise se procedeu mantendo a coerência para todos os construtos por meio da abordagem pragmática. Para isso, seguiu-se rigorosamente os procedimentos metodológicos sugeridos nesta pesquisa.

Antes da apresentação dos dados com suas respectivas análises, torna-se importante caracterizar o ambiente pesquisado por intermédio de informações geográficas, de identificação dos órgãos e entidades participantes da pesquisa, assim como pela evidenciação de suas missões institucionais.

4.1 Caracterização do ambiente de pesquisa

A pesquisa foi realizada em unidades gestoras sediadas nos municípios de Petrolina – PE e Juazeiro – BA. Estes municípios são cidades com conurbações localizadas no Vale do São Francisco e constituem as principais cidades integrantes da Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento do Polo Petrolina e Juazeiro (RIDE).

As características geográficas dos referidos municípios, encontram-se demonstradas na Tabela 1.

Tabela 1 - Síntese das informações geográficas de Petrolina – PE e Juazeiro –BA

SÍNTESE DAS INFORMAÇÕES	PETROLINA		JUAZEIRO	
Área da Unidade Territorial	4.561,87	km ²	6.500,69	km ²
Estabelecimentos de Saúde SUS	78	estabelecimentos	70	estabelecimentos
PIB Per Capita a Preços Correntes - 2012	12.399,02	Reais	10.598,32	Reais
População Residente	293.962	pessoas	197.965	pessoas
População Residente - Homens	143.252	pessoas	97.085	pessoas
População Residente - Mulheres	150.710	pessoas	100.880	pessoas
Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - 2010 (IDHM 2010)	0,697		0,677	

Fonte: IBGE (2014)

Tais características, são consequências das atividades baseadas na agroindústria resultante da Fruticultura irrigada. Por isso, são conhecidas também como “Oásis do Sertão” e são reconhecidas como maiores produtores brasileiros de algumas culturas, tais como, manga, uva, goiaba e banana.

As unidades gestoras participantes da pesquisa e sediadas nos dois municípios estão relacionadas no Quadro 18. No mesmo quadro encontram-se as missões institucionais de cada órgão que sedia as unidades gestoras pesquisadas.

A efetividade da informação contábil está diretamente relacionada ao quanto a informação auxilia o gestor em otimizar os recursos disponíveis para o cumprimento de suas respectivas missões.

Quadro 18 - Unidades Gestoras que participaram da pesquisa

UG	Órgão	Missão
135012/ 135077	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA	Viabilizar soluções de pesquisa, desenvolvimento e inovação para a sustentabilidade da agricultura, em benefício da sociedade brasileira.
154421/ 151812	Fund. Universidade Federal do Vale São Francisco – UNIVASF	Ministrar ensino superior, desenvolver pesquisas nas diversas áreas do conhecimento e promover a extensão universitária
154716/ 155180	Hospital Universitário Doutor Washington Antônio de Barros da Universidade Federal do vale do são Francisco – HU - UNIVASF	Prestar assistência humanizada e de excelência em saúde, associada ao ensino, pesquisa e extensão de qualidade, aplicando os princípios do SUS e da gestão pública.
158149	Instituto Federal de Educação. Ciência e Tecnologia.do Sertão Pernambucano – IF Sertão – PE (Reitoria)	Ofertar a educação científica e tecnológica em todos os níveis e modalidades do ensino, com base nos princípios produtivos e investigativos, buscando tornar-se um Centro de Excelência, pela indissociabilidade do ensino, pesquisa e extensão, disponibilizando cidadãos qualificados e críticos para o ingresso e permanência nos diversos setores da economia, dando sustentabilidade aos arranjos produtivos, sociais e culturais regionais, com a inclusão social e a preservação ambiental.
158278	Instituto Federal de Educação. Ciência e Tecnologia.do Sertão Pernambucano – IF Sertão – PE (Zona Rural)	
158499	Instituto Federal de Educação. Ciência e Tecnologia.do Sertão Pernambucano – IF Sertão – PE (Petrolina)	
160183/ 167183	72º Batalhão de Infantaria Motorizado – 72 Bimtz	Manter elevado o nível de operacionalidade para realizar ações de Defesa da Pátria, GLO, especializar o combatente de caatinga e experimentar a doutrina neste ambiente, formar o oficial reservista e cooperar com o desenvolvimento regional.
195002	Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba em Petrolina – Codevasf PL	Promover o desenvolvimento e a revitalização das bacias dos rios São Francisco, Parnaíba, Itapecuru e Mearim com a utilização sustentável dos recursos naturais e estruturação de atividades produtivas para a inclusão econômica e social.
373050/ 375001	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA	Implementar a política agrária e realizar o ordenamento fundiário nacional, contribuindo para o desenvolvimento sustentável.
451911	Associação para o Desenvolvimento da Agrotécnica	Falta colocar
452070	Prefeitura Municipal de Petrolina	Prover e gerir os recursos financeiros necessários à implementação das políticas públicas do município, embasada nos princípios constitucionais que norteiam a Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

UG	Órgão	Missão
458688	Autarquia Educacional do Vale do São Francisco – AEVSF (FACAPE)	Exercer uma ação integrada das atividades de ensino, pesquisa e extensão, visando à universalização da educação superior de qualidade, à promoção do desenvolvimento das ciências, artes e à formação de cidadãos com visão técnica, científica e humanística, capazes de enfrentar desafios e atender às demandas da sociedade.
460876	Fundo Municipal de Saúde de Petrolina – FMS PL	Planejar, gerenciar e executar, de forma integral, as ações que contribuem para a saúde da população, humanizando os serviços e respeitando as diversidades. Ainda é missão da Secretaria de Saúde, enfatizar a Atenção Primária à Saúde através da gestão participativa.
511195/ 512120/ 514195/ 514189	Instituto Nacional de Seguridade Social de Petrolina – INSS PL	Garantir proteção ao trabalhador e sua família, por meio de sistema público de política previdenciária solidária, inclusiva e sustentável, com o objetivo de promover o bem-estar social.
110105	Advocacia Geral da União em Petrolina- AGU PL	Prestar assessoria e consultoria à Procuradoria-Geral da União visando assegurar uniformidade e efetividade na atuação jurídica e judicial nas matérias de sua competência.
195011	Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba em Juazeiro – Codevasf JZ	Promover o desenvolvimento e a revitalização das bacias dos rios São Francisco, Parnaíba, Itapecuru e Mearim com a utilização sustentável dos recursos naturais e estruturação de atividades produtivas para a inclusão econômica e social.
450937	Instituto Regional da Pequena Agropecuária Apropriada – IRPAA JZ	Não identificado.
457097	Biofábrica Moscamed Brasil - BIOMOSCAMED	Prover liderança na aplicação da técnica do inseto estéril, no monitoramento de pragas e capacitação em controle de pragas e defesa agropecuária, empregando as melhores técnicas disponíveis e o gerenciamento eficiente.
453315	Fundo Municipal de Saúde em Juazeiro – FMS JZ	Planejar, promover e executar a política de saúde do município; elaborar, executar, controlar, acompanhar e avaliar o Plano Municipal de Saúde; promover a vigilância à saúde, implementando ações e programas de vigilância ambiental, epidemiológica e sanitária, atuando na fiscalização e controle dos serviços, indústrias e comércios de interesse à saúde, bem como exercendo intervenções em ambientes de riscos à saúde; administrar o Fundo Municipal do município; desenvolver ações que previna riscos, promova, proteja, recupere e reabilite a saúde; planejar, desenvolver e executar a política sanitária do município; executar ações de mobilização da população para melhoria de sua condição de vida.
457152	Distrito de Irrigação Mandacaru	Não identificado.
460688	Companhia de Segurança, Transito e Transporte de Juazeiro	Não identificado.
511650/ 511679/ 512201/ 514650/ 514679	Instituto Nacional de Seguridade Social de Juazeiro – INSS JZ	Garantir proteção ao trabalhador e sua família, por meio de sistema público de política previdenciária solidária, inclusiva e sustentável, com o objetivo de promover o bem-estar social.
682333	Agencia Fluvial Juazeiro	Contribuir para a orientação, coordenação e controle das atividades relativas à Marinha Mercante e organizações correlatas, no que se refere à segurança da navegação, defesa nacional, salvaguarda da vida humana e prevenção da poluição hídrica.

Fonte: Elaboração do autor

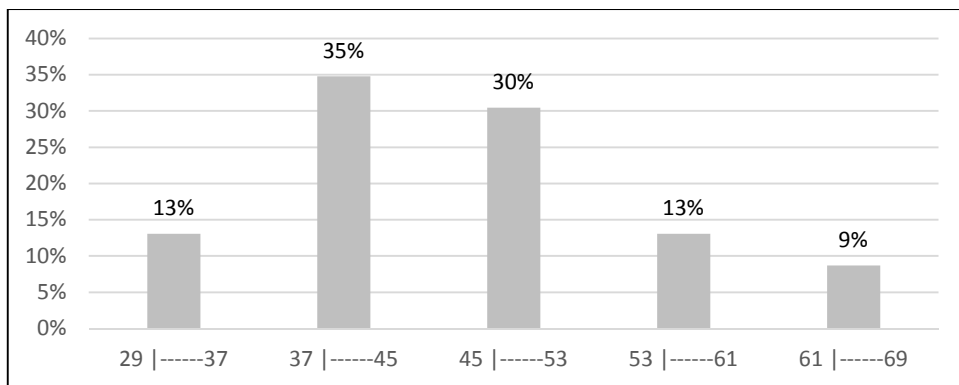
Das unidades caracterizadas acima, destacam-se que a Associação para o Desenvolvimento da Agrotécnica, o Instituto Regional da Pequena Agropecuária Apropriada – IRPAA JZ, a Biofábrica Mosamed Brasil e o Distrito de Irrigação Mandacaru estão desobrigados de registrarem seus fatos administrativos por meio da contabilidade pública, apesar de serem obrigados a prestarem contas dos recursos da União sob sua gestão.

Após caracterização do ambiente de pesquisa, apresenta-se a descrição da análise estatística dos dados coletados por meio da análise dos questionários, iniciando-se com a descrição das questões básicas.

4.2 Análise dos questionários

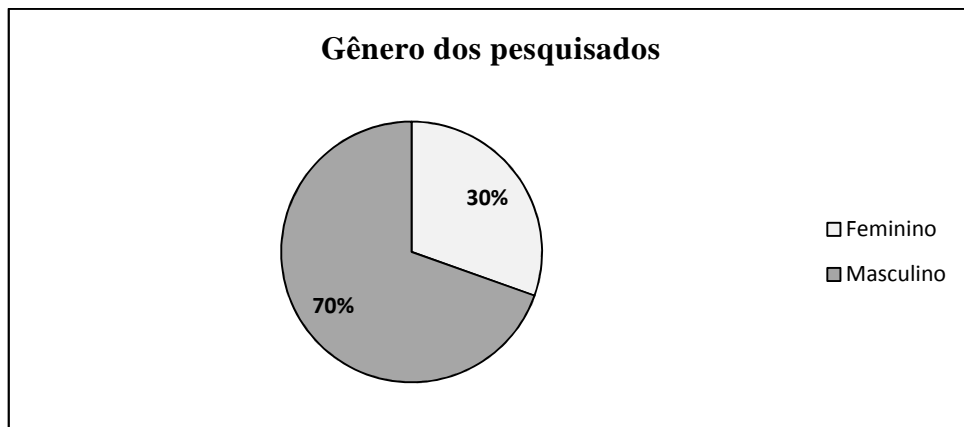
A população dos ordenadores de despesas pesquisados e classificados nesta pesquisa como gestores, caracteriza-se por predominar a faixa etária de idade entre 37 e 45 anos e o gênero masculino, sendo apenas de 30% a representatividade do gênero feminino na gestão de recursos em Unidades Gestoras de recursos da união sediadas nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA, vide Gráfico 3 e Gráfico 4.

Gráfico 3 – Faixa etária dos gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

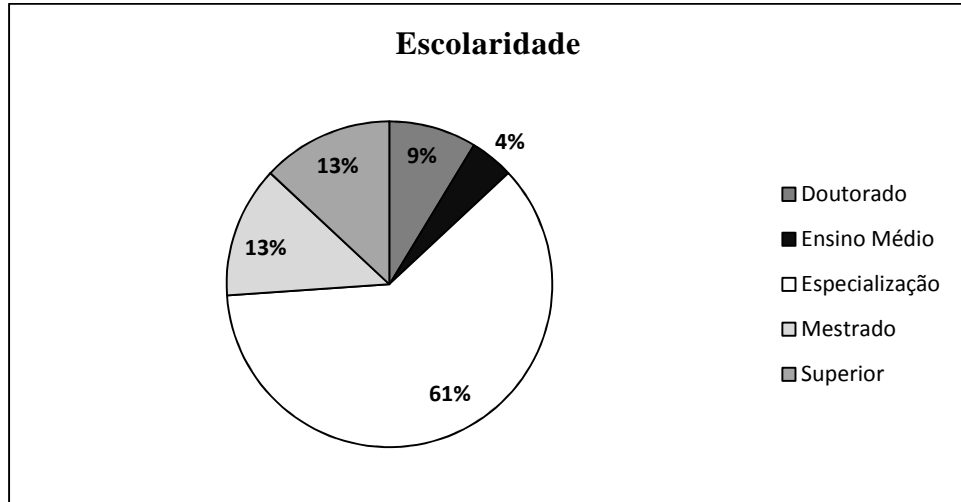
Gráfico 4 – Gênero dos gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Outra importante informação é o nível de escolaridade dos gestores, constatou-se que 4% possuem apenas o nível médio, 13% o nível superior e 83% possuem no mínimo especialização, conforme demonstrado no Gráfico 5.

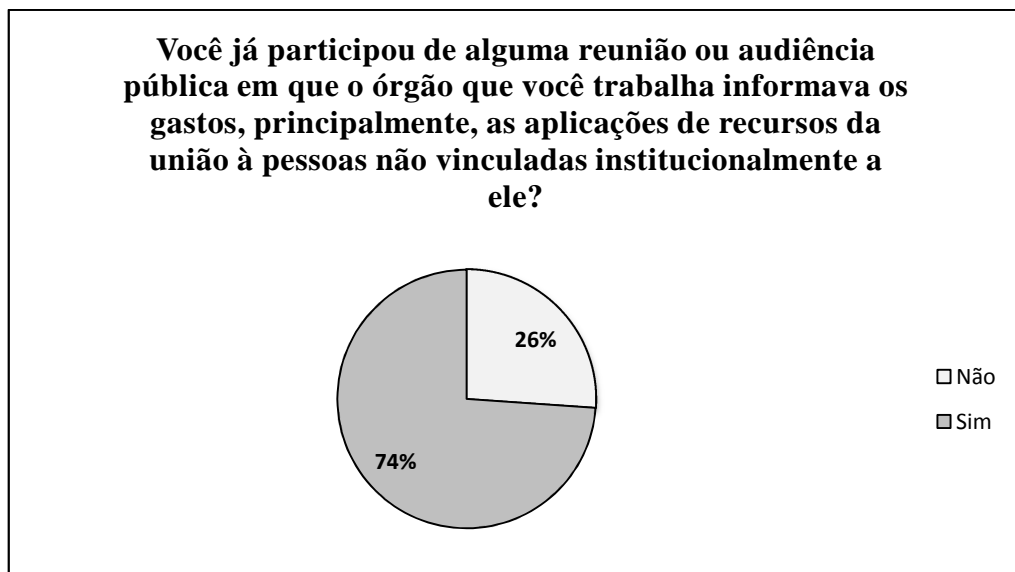
Gráfico 5 – Nível de escolaridade dos gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Para compreender um pouco do conhecimento prévio dos gestores, foram-lhes apresentadas algumas questões básicas. Tais questões permitiram inferir que quase todos têm acesso ao orçamento do órgão em que trabalham, bem como entendem o significado de dotação orçamentária. Entretanto, quando questionados acerca da transparência da informação, que contribui decisivamente com o processo de produção de controle social, 26% afirmaram que nunca participaram de uma reunião ou audiência de prestação de contas à sociedade, segundo demonstrado no Gráfico 6.

Gráfico 6 – Percentual de gestores que divulgaram gastos por meio de transparência pública



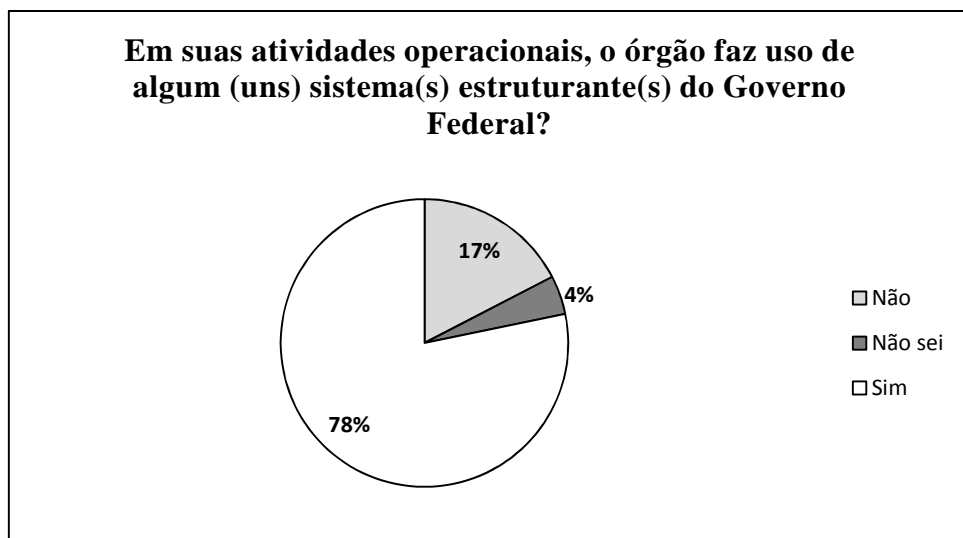
Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Outra importante questão básica, refere-se ao uso de sistemas próprios ou de sistemas estruturantes do governo federal. Nesta questão, restou evidente que apenas um quinto dos gestores responderam que os órgãos em que trabalham não fazem uso dos referidos sistemas e possuem sistemas próprios para produzirem as informações gerenciais.

O sistema mais utilizado é o Siafi, fato que corrobora a afirmação de Borges, Mario e Carneiro (2012), seguido do Siasg, Siape, SCDP e Siconv. Tais informações são sustentadas pelos Gráfico 7 e

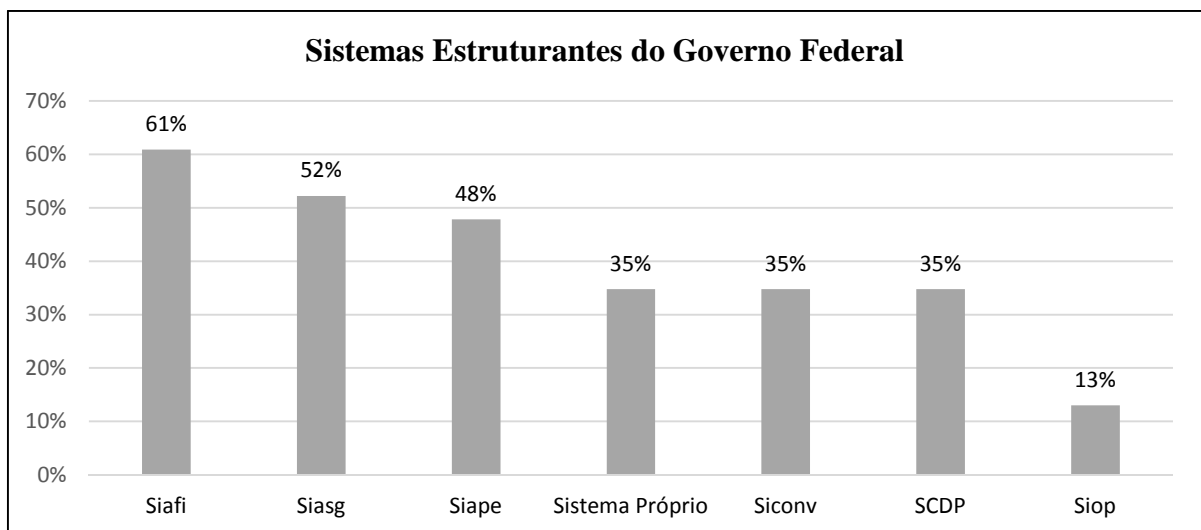
Gráfico 8.

Gráfico 7 – Percentual de gestores que usam sistemas estruturantes do governo federal



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Gráfico 8 – Percentual de uso de sistemas estruturantes específicos - Gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Por meio da descrição e caracterização da população pesquisada, bem como da análise de frequência das respostas das questões básicas propostas, estabeleceu-se as seguintes conclusões: a predominância de gênero masculino na população pesquisada; um número relevante (24%) de gestores que não prestaram contas à sociedade por intermédio de audiência pública; o Siafi ocupa lugar de destaque no uso dos sistemas estruturantes do Governo Federal.

Na sequência, observam-se os resultados da análise por construto e a relação entre eles, a fim de identificar objetivamente, conforme procedimentos metodológicos, sua presença ou não, diante da informação contábil produzida em cada unidade gestora pesquisada.

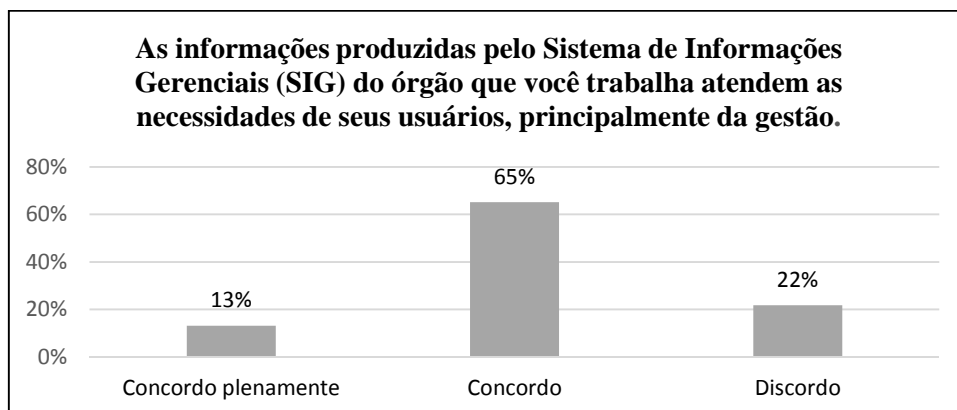
4.3 Análise dos Construtos

A análise de cada construto foi realizada conforme os procedimentos metodológicos, afim de definir de que forma se apresenta a efetividade da informação contábil geradas nas unidades gestoras pesquisadas sob a percepção dos gestores.

4.2.1 Eficiência

Esse construto foi analisado por intermédio de três variáveis: PI1, PI2 e PI3. A primeira delas revelou que um pouco mais de três quartos dos gestores (78%), concordaram com a afirmação de que as informações produzidas pelo Sistema de Informação existente no órgão em que trabalham atendem as necessidades de seus usuários, principalmente da gestão. Não houve respostas de neutralidade e o índice de contrário a esta variável foi de 22% (Gráfico 9).

Gráfico 9 – Percepção dos gestores sobre SIG considerando a produção da informação versus necessidades dos usuários (PI1)

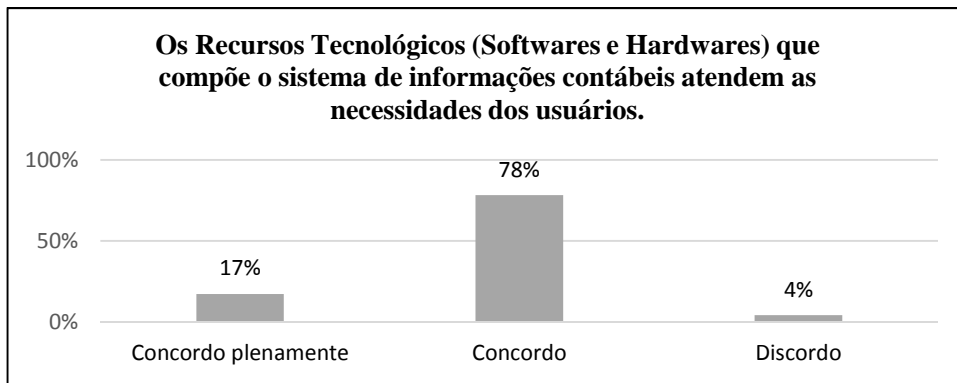


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

As variáveis PI2 e PI3 estão vinculadas aos meios de produção da informação, sendo avaliados os recursos tecnológicos e humanos do sistema que produz a informação contábil. Esses parâmetros são responsáveis de forma decisiva para a eficiência administrativa e, conseqüentemente, suprimento das necessidades dos gestores para a tomada de decisão (LAUDON; LAUDON, 2007; SÁ, 2009; ALBERTINI; ALBERTINI, 2008).

Quanto aos recursos tecnológicos, quase totalidade da população estudada (95%) concordaram que tais recursos atendem às necessidades dos usuários. Não houve resposta de neutralidade e apenas 4% responderam que não concordam (Gráfico 10).

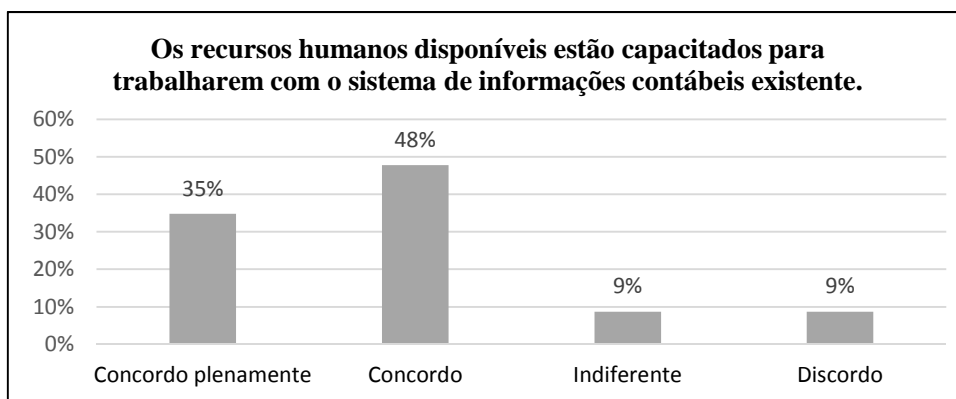
Gráfico 10 – Percepção dos gestores sobre SIG considerando os recursos tecnológicos versus necessidades dos usuários (PI2)



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando os recursos humanos, cerca de 9% da população estudada apontaram que eles não atendem às necessidades dos usuários, 9% responderam de forma neutra e mais de 80% afirmaram que os recursos humanos atendem às necessidades de seus usuários. Mais de um terço (35%) “concordaram plenamente”, o que infere existir, na perspectiva dos gestores, um alto nível de satisfação com os recursos humanos envolvidos no processo de tomada de decisão (Gráfico 11).

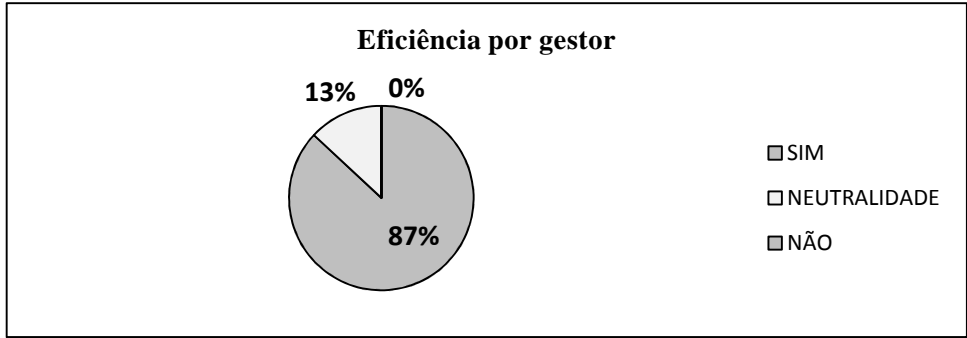
Gráfico 11 – Percepção dos gestores sobre SIG considerando a capacitação de recursos humanos (PI3)



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando o construto eficiência por respondente, tem-se que 87% dos gestores consideraram a informação contábil eficiente para tomada de decisão e apenas 13% responderam de forma inconclusiva. Vale salientar que não foram detectados índice de negação para este construto (Gráfico 12).

Gráfico 12 – Resultado do construto eficiência considerando a percepção por gestor

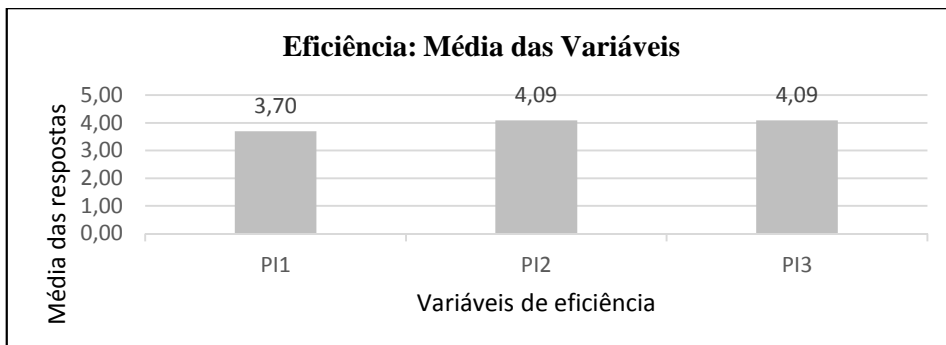


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Considerando o construto eficiência por intermédio da média geral das variáveis, detectou-se um valor de **3,96**. A contribuição para esta média por variável pode ser observada no Gráfico 13. Por conseguinte, verifica-se que as informações contábeis produzidas nas unidades gestoras pesquisadas são eficientes, bem como o nível de satisfação entre os recursos tecnológicos e humanos utilizados para produção dessas informações, contribuíram de forma análoga para a referida constatação, concordando com a pesquisa realizada por Sá (2009).

O resultado deste construto contribui para a negação da hipótese desta pesquisa. Restou provado que os gestores reconhecem a presença do atributo eficiência na produção da informação, agregando valor relevante e resultante, tanto da capacidade dos recursos humanos quanto dos recursos tecnológicos componentes do sistema de informações das UGs. Contrariamente, a hipótese sugeria que os gestores não reconheceriam o valor da informação e desprezariam sua produção.

Gráfico 13 – Resultado do construto eficiência considerando repostas de todos os gestores

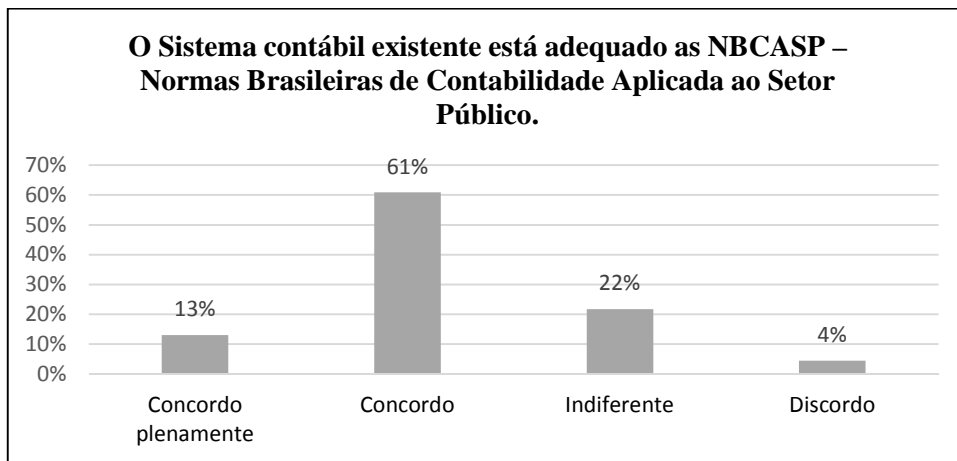


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

4.2.2 Cumprimento da legislação

O cumprimento da legislação foi determinado pela análise das variáveis PI4 e PI5. A primeira variável se refere a adequabilidade do sistema existente às NBCASP. Analisando-a, constatou-se que apenas 4% discordaram que o sistema contábil está adequado, enquanto 22% responderam de forma neutra e quase três quartos concordaram que o sistema contábil atende aos preceitos das NBCASP (Gráfico 14).

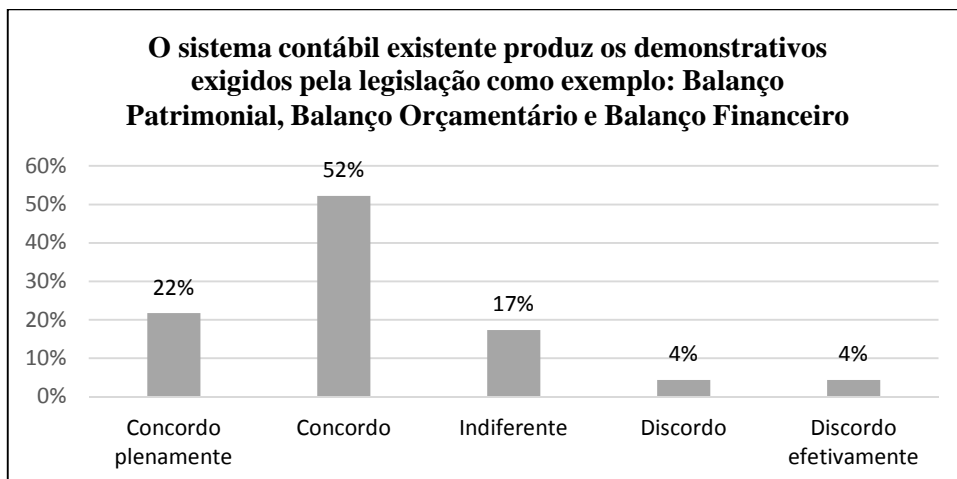
Gráfico 14 – Percepção dos gestores sobre adequabilidade do sistema contábil às NBCASP



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A segunda variável deste construto está vinculada a compatibilidade entre os relatórios produzidos pelo sistema de informação contábil e os exigidos pela legislação aplicável. Constatou-se que 8% discordam que o sistema produz todos os relatórios exigidos pela legislação, enquanto 17% responderam de forma neutra e quase três quartos (74%) concordaram que os sistemas produzem os relatórios exigidos (Gráfico 15).

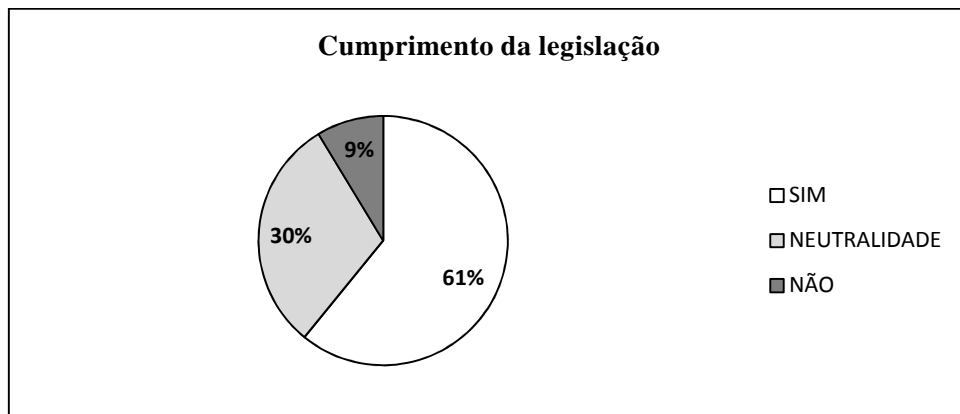
Gráfico 15 – Percepção dos gestores sobre produção de demonstrativos contábeis versus legislação



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando o construto cumprimento da legislação sob a perspectiva de cada gestor, identificou-se que cerca de 61% concordam que as informações produzidas pelo sistema de informação contábil atende aos ditames da legislação, incluindo a produção dos relatórios exigidos por ela. Cerca de 30% responderam de forma neutra e apenas 9% acreditam que o sistema existente não atende completamente as exigências das normas contemporâneas (Gráfico 16).

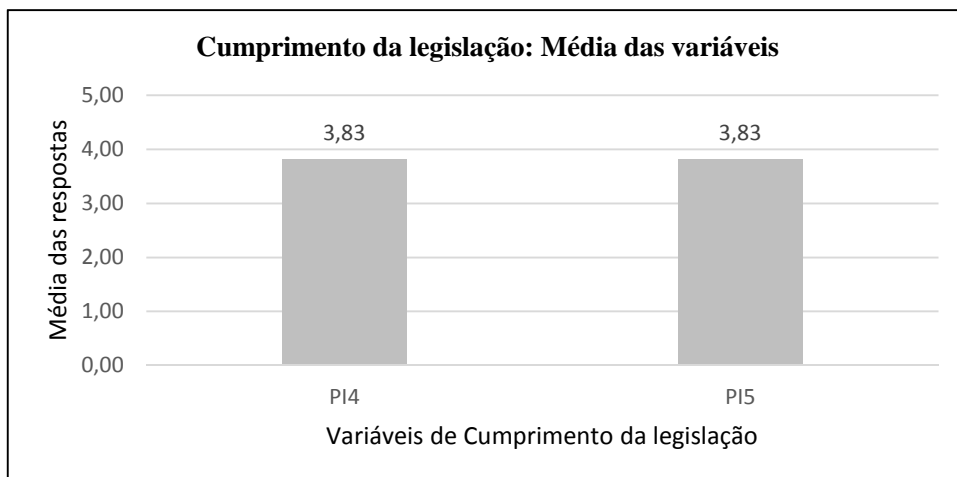
Gráfico 16 – Resultado do construto cumprimento da legislação considerando a percepção por gestor



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando este construto pela média geral das variáveis, identificou-se o valor de **3,83**. Esse valor possibilita inferir que o cumprimento das exigências legais ainda é parcial, apesar da maioria concordar que o sistema existente cumpre os ditames legais. Vale salientar que as variáveis avaliadas (PI4 e PI5) contribuíram para esta conclusão de forma análoga, pois as médias isoladas foram iguais (Gráfico 17).

Gráfico 17 – Resultado do construto cumprimento da legislação considerando repostas de todos os gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

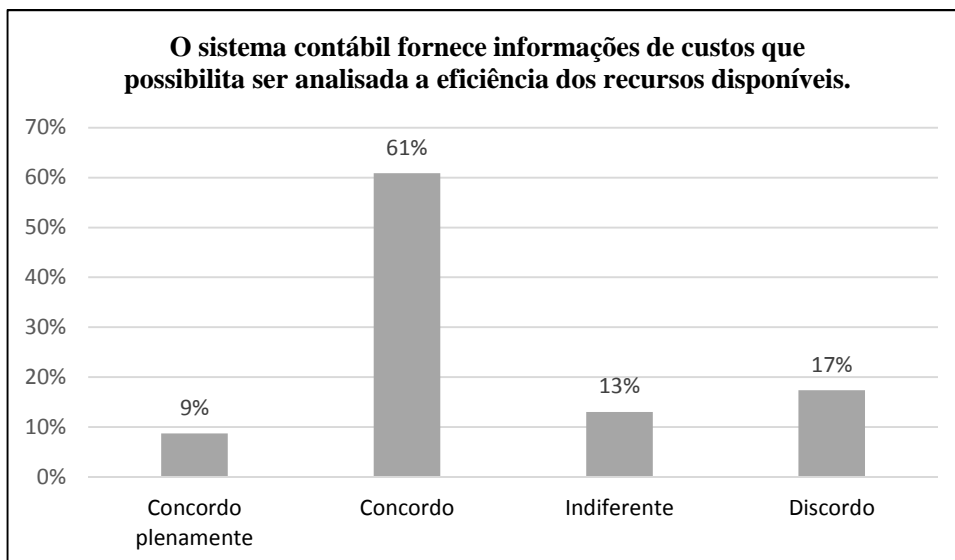
A análise deste construto não foi isolada. Tampouco, apreciou-se se o sistema atende faticamente a legislação, e sim, demonstrou-se apenas a perspectiva do gestor quanto às exigências contemporâneas. Confrontando-se esse resultado com as entrevistas dos contabilistas (Gráfico 54), constatou-se que um número expressivo dos gestores não conhece as NBCASPs, resultando na positivação deste construto de forma parcial e mais uma vez atribuindo valor a informação produzida.

Ademais, destaca-se que foi considerado o índice de UGs desobrigadas a registrarem seus fatos administrativos de acordo com a NBCASP (17%) e, por isso, os 9% de gestores que afirmam que o sistema não cumpre a legislação (Gráfico 16), tornam-se irrelevantes.

4.2.3 Inovação

Este construto foi analisado por apenas uma variável, SI6, a qual revela que 70% dos gestores afirmam que o sistema existente está trabalhando com as informações de custos, enquanto cerca de 30% discordam ou não sabem responder (Gráfico 18 – e Gráfico 19). Este resultado contraria o resultado de algumas pesquisas recentes, tais como de Ribeiro (2014) e Macêdo e Klan (2014), as quais evidenciam que o sistema contábil existente em alguns órgãos do setor público não contempla ainda as informações de custos para tomada de decisão.

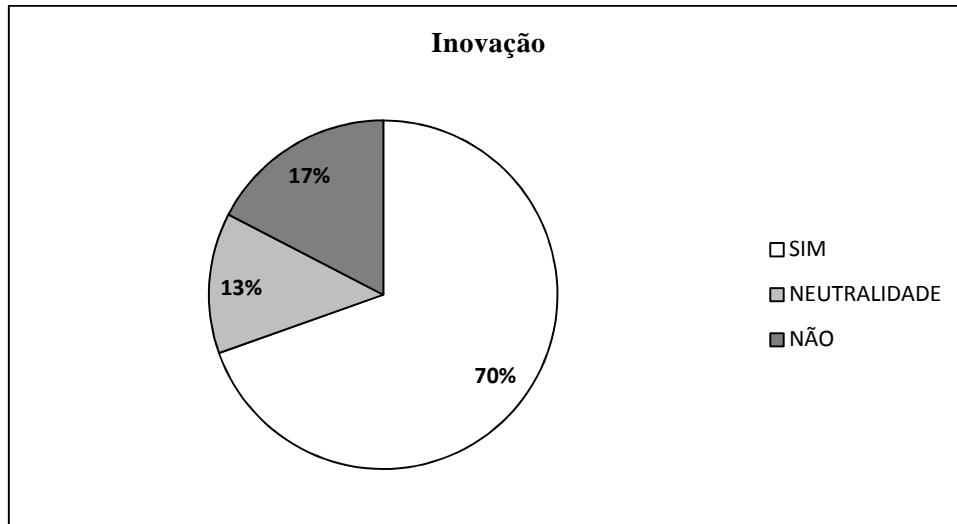
Gráfico 18 – Percepção dos gestores sobre produção de informações de custos (inovação contábil) para análise de eficiência administrativa



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando-o por meio da média geral das respostas (**3,61**), constata-se que o construto inovação foi positivado, embora a média das respostas apresente-se muito próxima da região de neutralidade.

Gráfico 19 – Resultado do construto inovação considerando a percepção por gestor



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

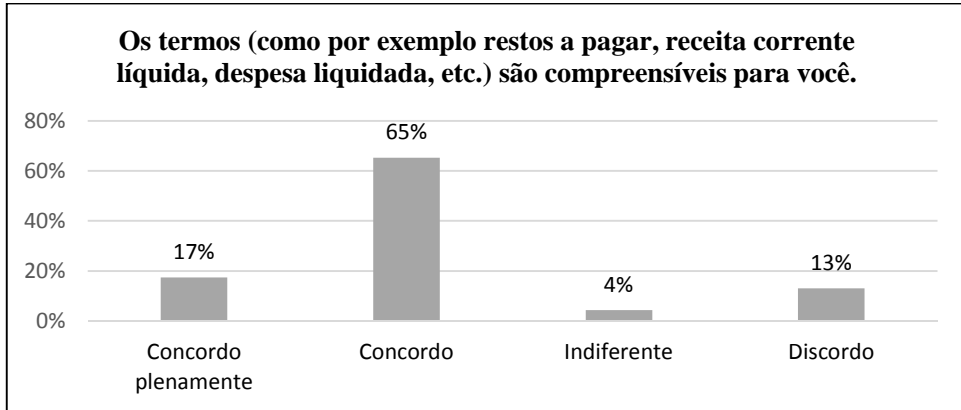
O resultado deste construto aproximou-se da hipótese sugerida para a pesquisa, pois apesar de os gestores reconhecerem a presença do construto inovação para produção da informação contábil pública, os achados demonstraram que a informação de custos ainda é incipiente, embora necessária ao desenvolvimento do país por intermédio de efetivo controle social.

O registro de 17% dos gestores de recursos públicos que utilizam sistemas incapazes de produzir informações de custos, demonstra deficiência ainda existente na prestação de contas (*disclosure*) dos gastos públicos à sociedade e corrobora a afirmação anterior.

4.2.4 Compreensibilidade

Este construto foi avaliado por meio de três variáveis: QI1, QI2 e QI3. A primeira delas refere-se ao entendimento por parte dos gestores dos termos técnicos usuais da contabilidade pública, tais como, restos a pagar, receita corrente líquida, despesa liquidada, dentre outros. Evidenciou-se que tais termos são compreendidos por 83% dos gestores, enquanto apenas 13% discordaram acerca da compreensão dos referidos termos e 4% responderam de forma neutra (Gráfico 20). Tal resultado pode ser explicado pelo nível de escolaridade dos gestores já comentado e demonstrado por meio do Gráfico 5.

Gráfico 20 – Compreensão de termos técnicos da contabilidade pública conforme percepção dos gestores

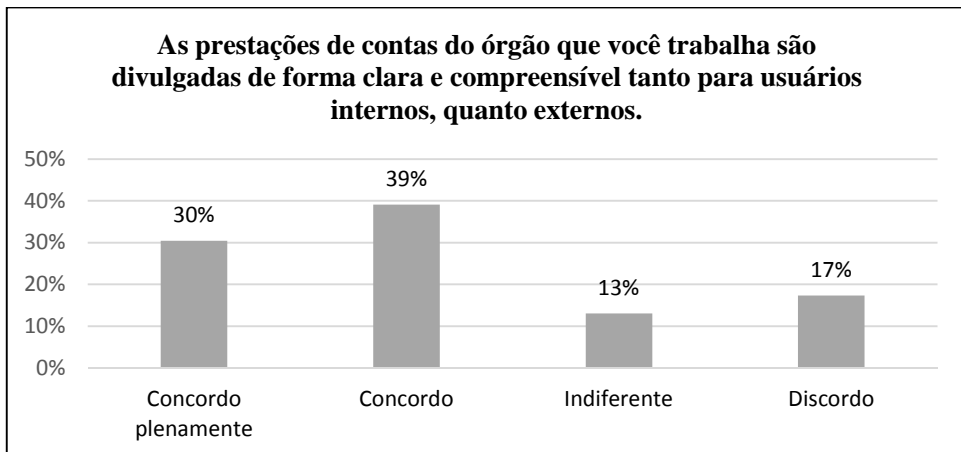


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A segunda variável (QI2) avaliou a clareza e compreensão da informação contábil produzida e divulgada pelo órgão público para todos os usuários, sejam eles internos ou externos, na perspectiva dos gestores. Evidenciou-se que dois terços da população concordaram que a divulgação das prestações de contas do órgão em que trabalham é compreendida por todos os usuários, enquanto 17% discordaram de tal afirmação e 13% responderam de forma neutra (Gráfico 21).

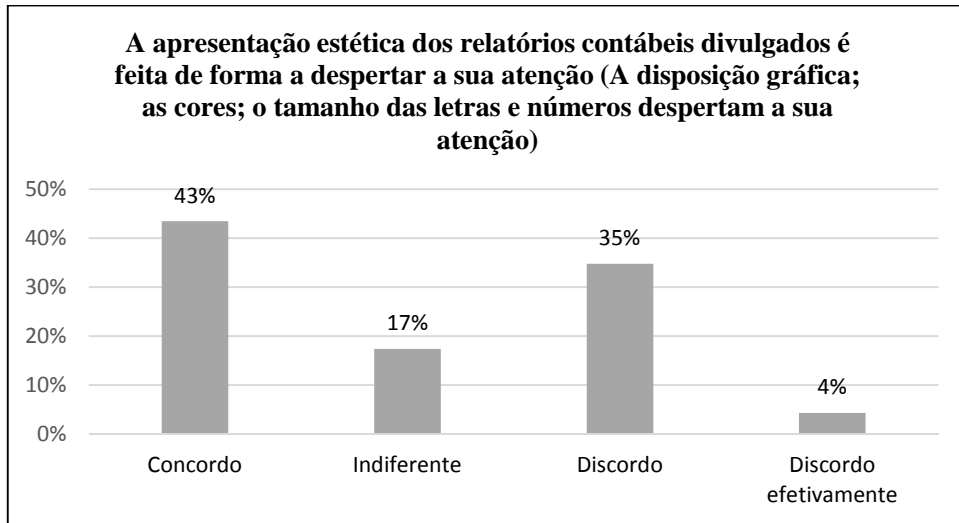
A terceira variável (QI3) se refere a apresentação dos relatórios contábeis e o quanto sua estética agrada ou chama a atenção dos leitores. Evidenciou-se um dos maiores problemas para a compreensão das informações contábeis na perspectiva dos gestores: a apresentação dos relatórios contábeis. Cerca de 43% da população pesquisada concordaram que os relatórios despertam sua atenção, enquanto 39% discordaram e 17% responderam com neutralidade (Gráfico 22).

Gráfico 21 – Percepção dos gestores sobre clareza e compreensão da informação contábil versus usuários da informação



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

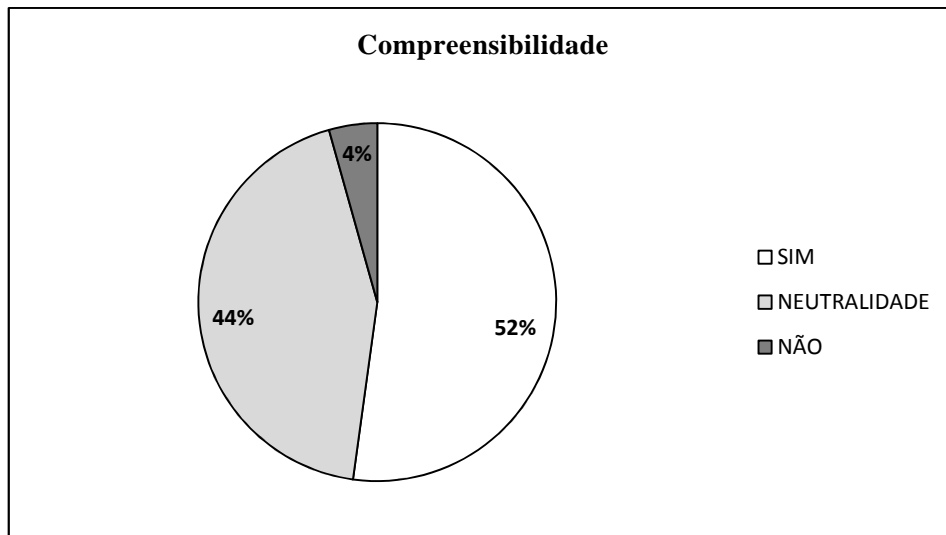
Gráfico 22 – Percepção dos gestores sobre adequabilidade de apresentação dos relatórios contábeis



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando o construto compreensibilidade sob a perspectiva de cada gestor, constatou-se que esse atributo está presente na informação contábil produzida pelo órgão em que trabalham, pois apenas 4% das respostas resultou em uma análise negativa de compreensibilidade, enquanto 44% de neutralidade e a maioria positivou que há compreensibilidade nas informações contábeis produzidas no setor público, vide Gráfico 23.

Gráfico 23 – Resultado do construto compreensibilidade considerando a percepção por gestor

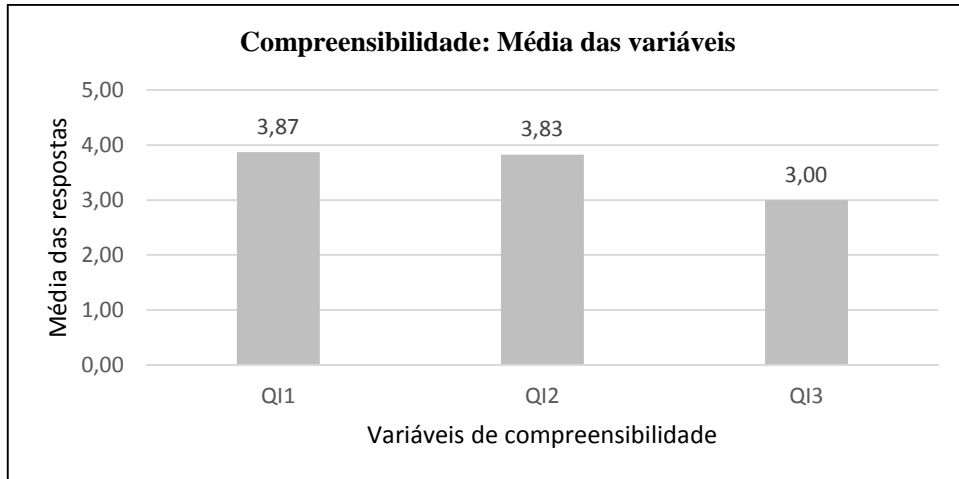


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando este construto pela média geral das variáveis, identificou-se o valor de **3,57**. Esse valor possibilita inferir que a compreensibilidade está muito próxima da região de neutralidade e o construto está comprometido negativamente em virtude da perspectiva dos

gestores, quanto a apresentação dos relatórios contábeis (QI3), *vide* Gráfico 24. Fato que contraria a expectativa gerada pela aplicação das normas emanadas do IASB (IASB, 2010).

Gráfico 24 – Resultado do construto compreensibilidade considerando repostas de todos os gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

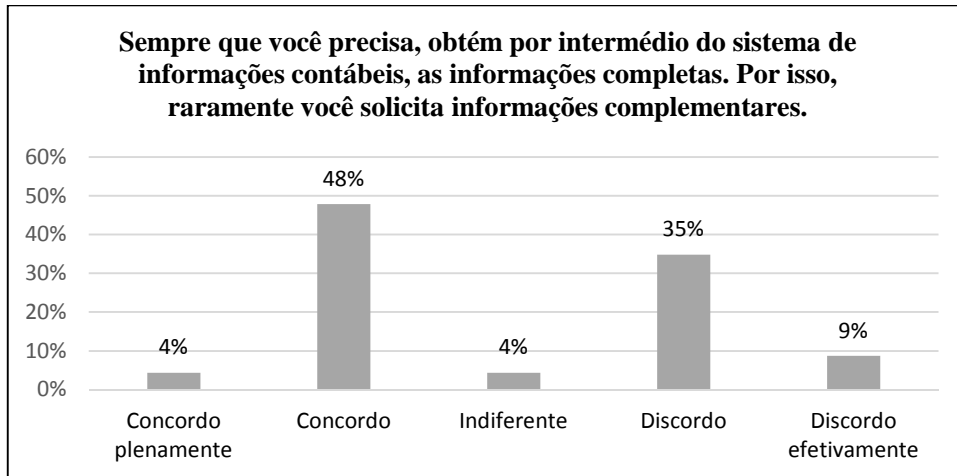
Adicionalmente, diante da soma dos percentuais dos gestores que ficaram na região de neutralidade com os que categoricamente negativaram o construto (48%), destaca-se a relevância dos gestores que não reconhecem a informação contábil provida de clareza e compreensão suficientes às necessidades das partes interessadas. Portanto, adaptar a apresentação da informação a fim de torná-la mais clara e compreensível, seria imprescindível para aumentar o valor do resultado deste construto.

4.2.5 Integridade

O construto integridade foi avaliado pelas variáveis QI4 e QI5. A primeira percebe se o sistema contábil produz informações completas, ou se há necessidade de informações adicionais produzidas por outras fontes para a tomada de decisão. Constatou-se que quase metade dos gestores recorrem a outras fontes de informações complementares, pois o sistema não fornece informações completas. Aproximadamente 52% afirmaram que raramente recorrem a outras fontes e 4% responderam com neutralidade (Gráfico 25). Este fato, conseqüentemente, diminui a utilidade da informação (CHAN, 2010).

Apesar de não ser possível afirmar contundentemente que a causa da insuficiência da informação está vinculada a qualidade e completude de fato, constatou-se que a percepção dos gestores aponta necessidade de compatibilidade entre suas expectativas e a produção dessa informação.

Gráfico 25 – Avaliação da completude da informação na percepção dos gestores

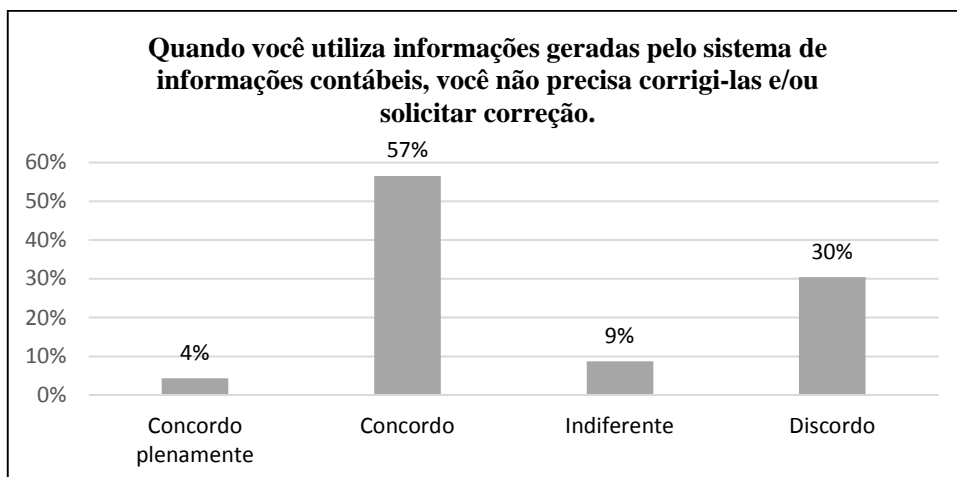


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A segunda variável analisou a precisão da informação, ou seja, informação que não contém erro. Aproximadamente um terço dos gestores responderam que, quando utiliza as informações geradas pelo sistema, precisam corrigi-la ou solicitar correção, enquanto 61% responderam que as informações não contêm erros e 9% responderam com neutralidade (Gráfico 26). Segundo Stair (2010), a isenção de erros agrega valor à informação. Não há estudos empíricos que estabeleçam níveis aceitáveis de erro, todavia, infere-se que um terço dos gestores que responderam negativamente a assertiva desta variável representam um valor relevante para o atributo precisão.

O percentual de gestores que identificam erros nas informações contábeis produzidas (30%), apesar de parecer um número não tão elevado, possui relativa significância, uma vez que a informação contábil equivocada por ser responsável por tomadas de decisões inadequadas e consequente prejuízo à sociedade.

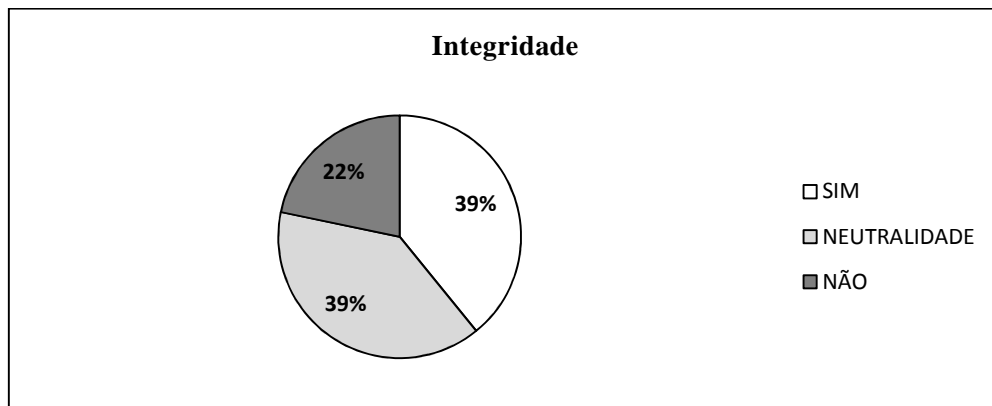
Gráfico 26 – Percepção dos gestores quanto à isenção de erro na informação contábil



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando a integridade sob a perspectiva de cada gestor, constata-se que 39% positivaram o construto integridade nas informações produzidas pelo sistema de informação contábil, enquanto 22% responderam que as informações têm problemas de integridade, principalmente por que não são completas e, por isso, precisam de informações geradas por outras fontes para tomarem suas decisões. O índice dos gestores que ficaram na neutralidade alcançou a marca de 39% (Gráfico 27).

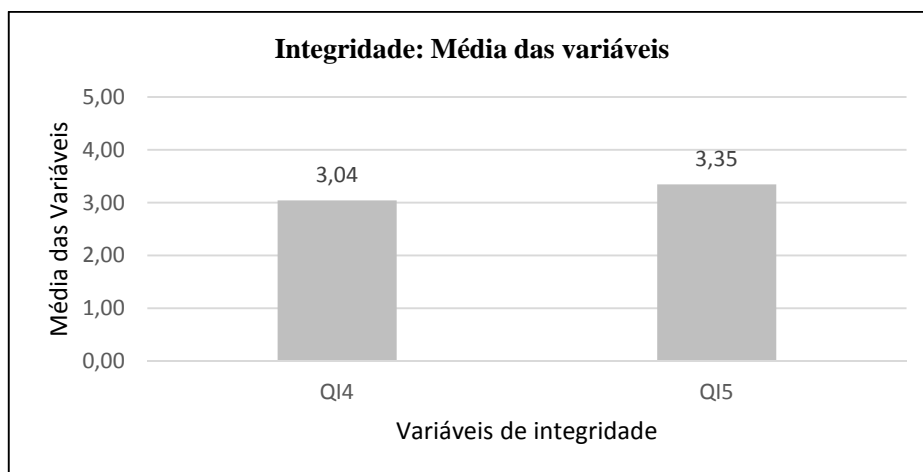
Gráfico 27 – Resultado do construto integridade considerando a percepção por gestor



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A avaliação do construto integridade por intermédio da média geral das variáveis resultou em um valor de **3,20**. Por meio deste valor estatístico, infere-se que o referido construto não foi positivado, tampouco negativado. A situação de ambas as variáveis para esta conclusão é análoga, no entanto, com um destaque negativo para o atributo de completude, quando comparado com a isenção de erros, na perspectiva dos gestores. Apesar disso, o valor métrico da média posicionou o construto na região de neutralidade para as duas variáveis, vide Gráfico 28. Essa constatação desvaloriza a informação contábil (STABILE, 2001).

Gráfico 28 – Resultado do construto integridade considerando repostas de todos os gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

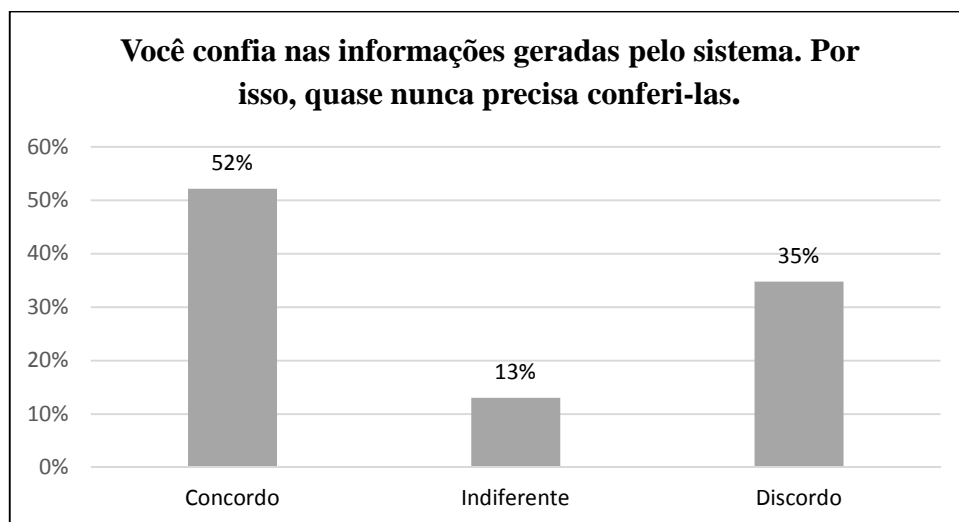
O resultado deste construto é inconclusivo para análise da hipótese da pesquisa (Gráfico 28). Todavia, direcionar a finalidade da produção da informação contábil a atender de forma mais completa às necessidades dos gestores, assim como implementar ferramentas nos sistemas de informações capazes de diminuir os erros detectados por eles, agregariam valor a informação contábil.

Ademais, não é possível afirmar se a necessidade de solicitar informações complementares estaria vinculada a outras variáveis, por exemplo, a capacidade de compreensão da informação já comentada na análise do construto anterior. Todavia, a relevância de que 61% dos gestores não reconheceram de forma irrefutável a integridade da informação contábil, merece destaque nesta pesquisa.

4.2.6 Confiabilidade

A confiabilidade foi avaliada por intermédio das variáveis QI6 e QI7. A primeira delas revela o quanto os gestores confiam nas informações geradas pelo sistema sem que haja a necessidade frequente de conferi-la. Um pouco mais da metade da população respondeu que confia nas informações. Em vista disso, raramente precisam conferi-las, enquanto 35% discordaram da afirmação e 13% responderam de forma neutra (Gráfico 29).

Gráfico 29 – Avaliação da confiabilidade na percepção dos gestores

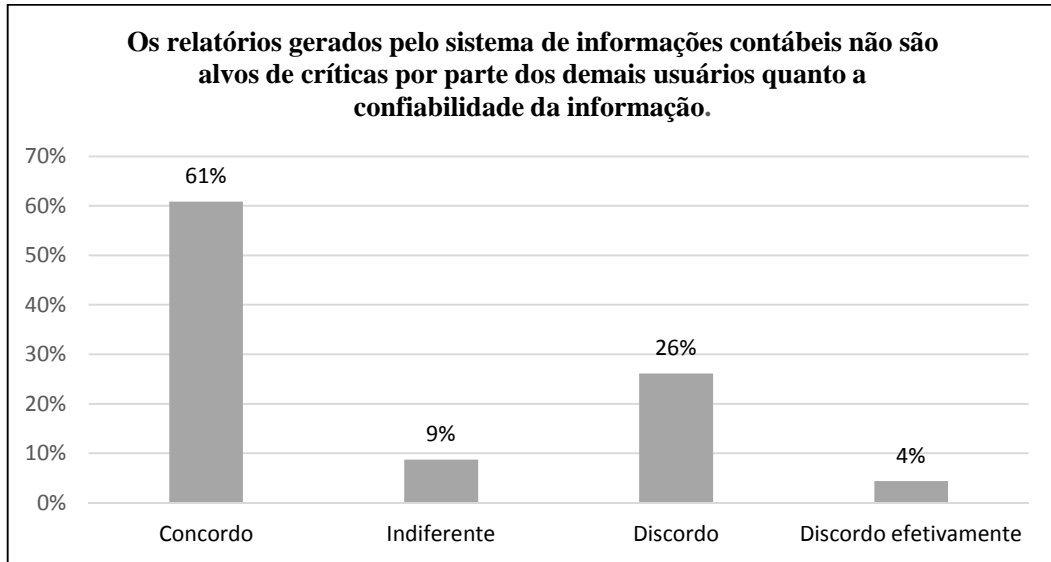


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A segunda variável (QI7) demonstrou a confiabilidade de terceiros na perspectiva dos gestores. Cerca de 61% deles concordaram que os relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis não são alvos de críticas por parte dos demais usuários quanto a

confiabilidade, enquanto 30% discordaram da assertiva e 9% responderam com neutralidade (Gráfico 30).

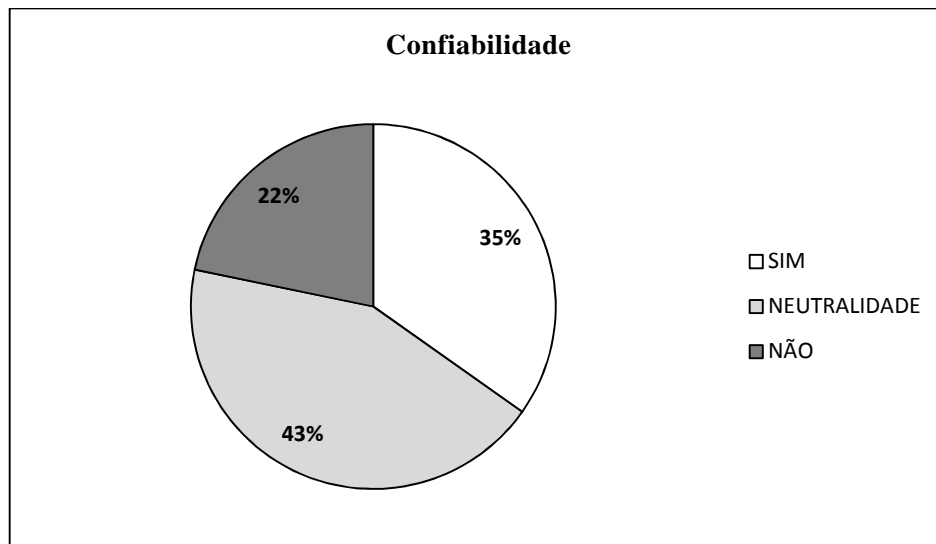
Gráfico 30 – Avaliação da confiabilidade para diversos usuários na percepção dos gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Considerando a avaliação da confiabilidade na perspectiva de cada gestor, observou-se uma semelhança entre este construto e a integridade, pois houve semelhanças de comportamento. Cerca de 35% dos gestores positivaram a confiabilidade da informação contábil, enquanto 22% não e 43% ficaram na zona de neutralidade (Gráfico 31).

Gráfico 31 – Resultado do construto confiabilidade considerando a percepção por gestor

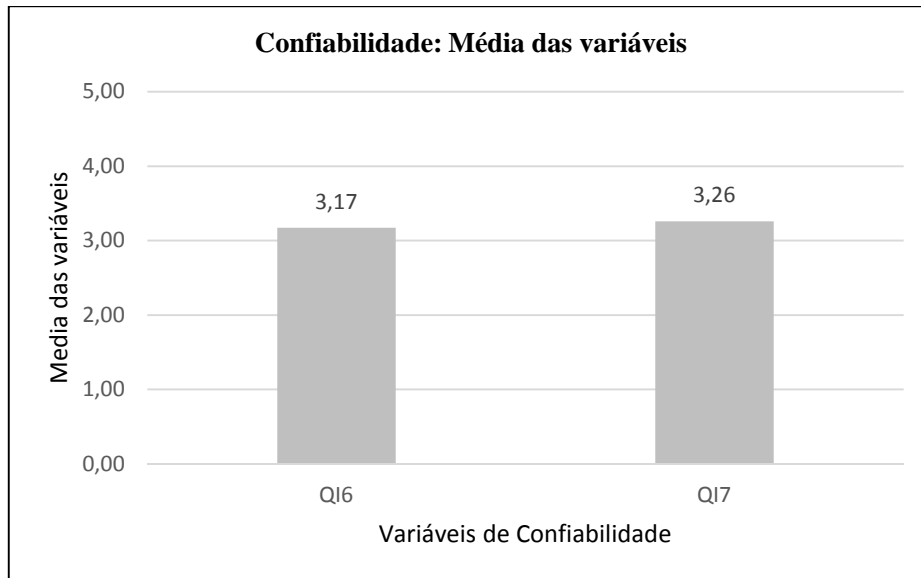


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Analisando a confiabilidade por meio da média geral das variáveis, constatou-se o valor de **3,22**. Dessa forma, o construto confiabilidade não foi positivado, mas também não

foi negado. O resultado demonstrou neutralidade para ambas as variáveis, ou seja, não há uma variação relevante entre a confiabilidade da informação na esfera pessoal e a confiabilidade para terceiros na perspectiva dos gestores. O valor métrico alcançado para as duas variáveis ficou na zona de neutralidade, vide Gráfico 32.

Gráfico 32 – Resultado do construto confiabilidade considerando repostas de todos os gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Demonstrou-se que o construto confiabilidade merece atenção especial, pois cerca de 22% dos gestores não reconheceram esse atributo presente na informação produzida pelo sistema contábil. Embora seja um índice significativo, o resultado do construto foi inconclusivo para análise da hipótese da pesquisa.

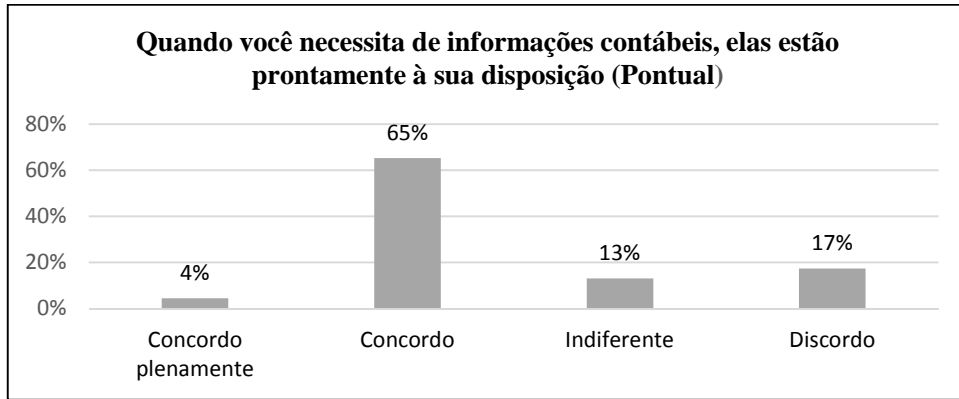
O resultado destes últimos construtos, corroboram a necessidade de discussão proposta por Ceneviva e Farah (2012), principalmente no contexto de aperfeiçoar os mecanismos de controle da Administração Pública, aumentando o desempenho dos sistemas em termos de confiabilidade e integridade da informação.

4.2.7 Tempestividade

A tempestividade foi analisada por meio das variáveis QI8 e QI9, as quais possibilitaram inferir sobre a oportunidade das informações produzidas, sendo a primeira relacionada a pontualidade das informações necessárias para a gestão. Neste contexto, cerca de 69% dos gestores concordaram que ao necessitar de informações contábeis, elas estão

prontamente à sua disposição. Apenas 17% discordaram da assertiva e 13% responderam de forma neutra (Gráfico 33).

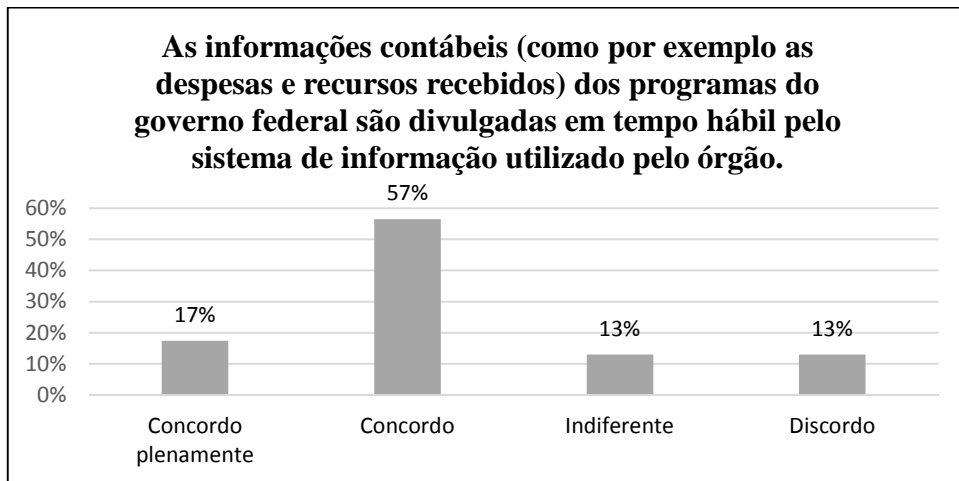
Gráfico 33 – Pontualidade da informação para tomada de decisão na percepção dos gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Já a segunda variável (Q19) se refere a oportunidade da informação em atender a expectativa de terceiros em virtude de sua divulgação. Aproximadamente três quartos da população concordaram com a assertiva de que as informações contábeis dos programas do governo federal são divulgadas em tempo hábil pelo sistema de informação utilizado pelo órgão. Cerca de 13% discordaram e 13% responderam de forma neutra (Gráfico 34).

Gráfico 34 – A oportunidade da divulgação de informações na percepção dos gestores

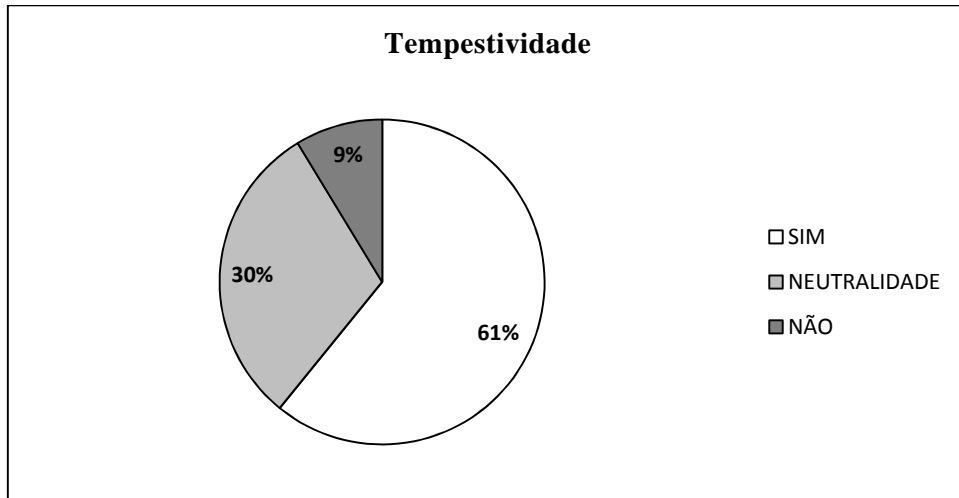


Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Por meio da frequência de respostas, constatou-se que as informações são produzidas nas Unidades gestoras de forma tempestiva. Fato que aumenta, segundo Sarlo Neto (2009), a informatividade contábil e possibilita uma maior efetividade às informações produzidas.

Considerando a avaliação da tempestividade na perspectiva de cada gestor, constatou-se que apenas 9% negativaram o referido construto, enquanto 61% confirmou a presença da oportunidade da informação e 30% respondeu de forma neutra, vide Gráfico 35.

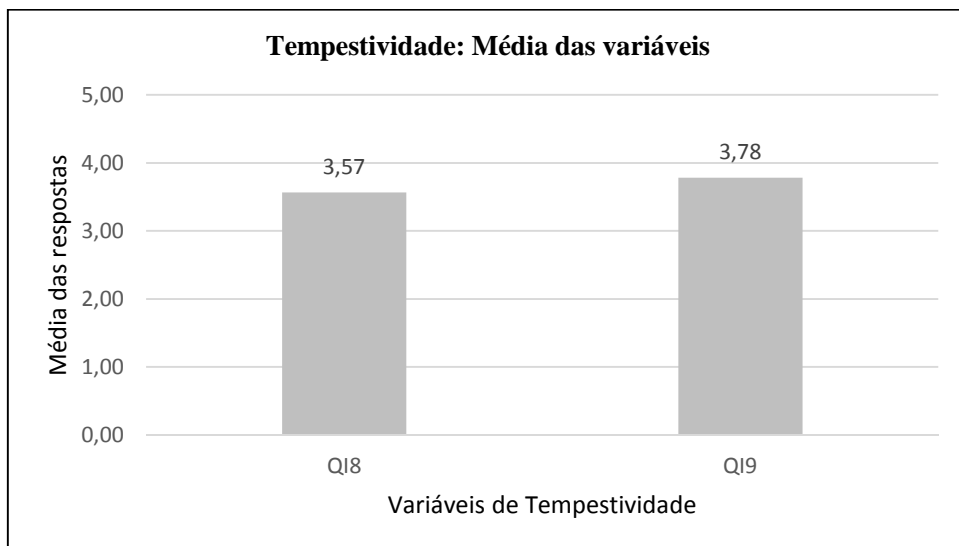
Gráfico 35 – Resultado do construto tempestividade considerando a percepção por gestor



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Considerando a avaliação da tempestividade por intermédio da média geral das variáveis, tem-se o valor de **3,67**, o qual, corrobora com as análises anteriores, ou seja, o construto tempestividade está presente na informação contábil gerada na população pesquisada. Percebe-se que tanto a informação é oportuna para a tomada de decisão quanto para sua divulgação à terceiros (Gráfico 36), fato que aumenta a qualidade da informação produzida (LOPES, 2009; ALMEIDA, 2010).

Gráfico 36 – Resultado do construto tempestividade considerando repostas de todos os gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

O resultado deste construto contribui para a negatização da hipótese da pesquisa. Isto é consequência do reconhecimento de mais um valor à informação contábil: produção e divulgação oportuna, resultando nos efeitos necessários e esperados pela gestão.

4.2.8 Relevância

A relevância foi analisada por intermédio de cinco variáveis (UI1, UI2, UI3, UI4 e UI5). A primeira pondera a frequência de utilização dos relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis para subsidiar decisões. Neste contexto, 78% concordaram que utilizam frequentemente, enquanto 17% discordaram e 4% responderam de forma neutra (Gráfico 37).

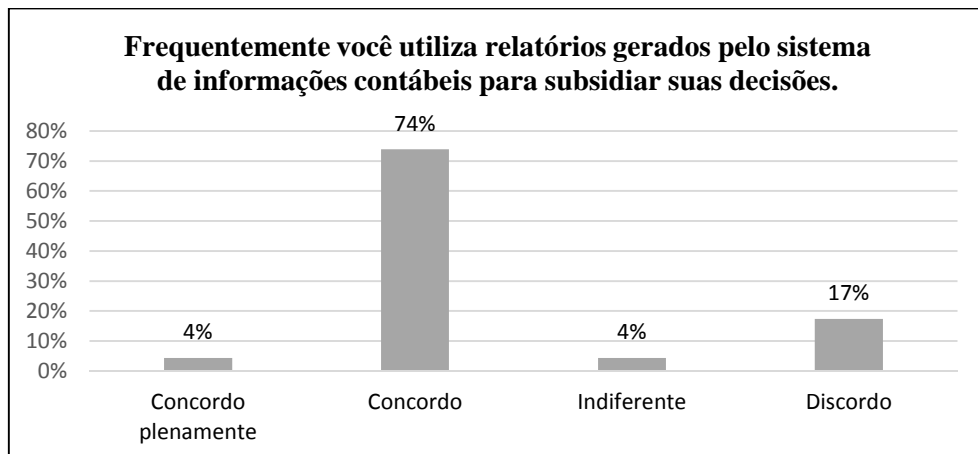
A segunda (UI2) verificou se os relatórios contábeis constituem instrumento efetivo de acompanhamento operacional do órgão que trabalham, considerando a disponibilidade de recursos da união. Assim, 56% dos gestores concordaram que acompanham os gastos públicos referentes aos recursos da união por meio dos relatórios contábeis, enquanto 22% discordaram e 22% responderam de forma neutra (Gráfico 38).

Quanto à suficiência dos relatórios gerados pelo sistema de informações para a tomada de decisão (UI3), 39% dos gestores concordaram que são suficientes, porém, mais da metade discordaram e apenas 9% responderam de forma neutra. Por conseguinte, constata-se que o tipo de informação produzida, não atende completamente a necessidade da gestão que recorre a outras fontes de informações para subsidiar suas decisões (Gráfico 39).

Ao serem questionados se os inúmeros relatórios exigidos pela norma servem apenas para atender a legislação (UI4), 30% dos gestores responderam que sim, enquanto 56% concordaram que há utilidade para eles e rejeitaram a referida afirmação. Cerca de 13% responderam de forma neutra (Gráfico 40).

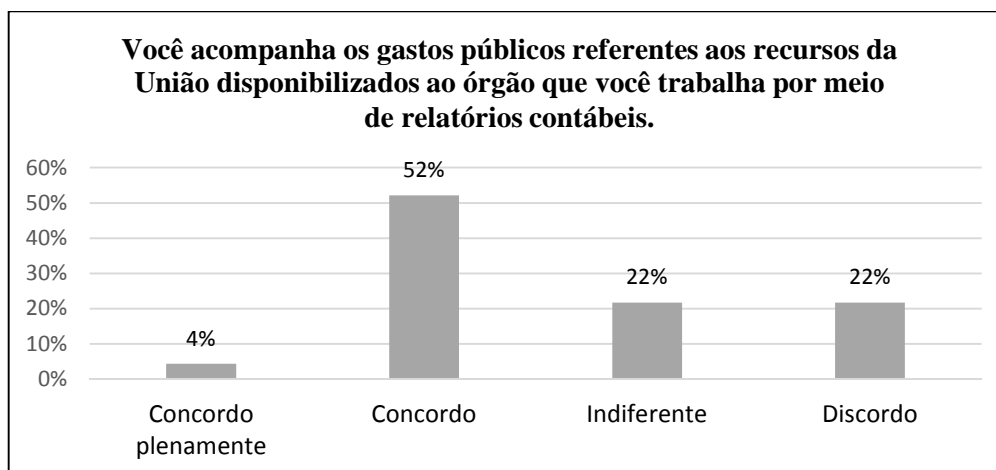
A última variável deste construto avaliou a utilização da informação contábil pelos gestores para subsidiar o planejamento estratégico do órgão (UI5). Cerca de 84% deles concordaram que a utilizam, enquanto 8% discordou e 17% restaram neutros (Gráfico 41).

Gráfico 37 – A utilidade da informação para tomada de decisão na percepção dos gestores



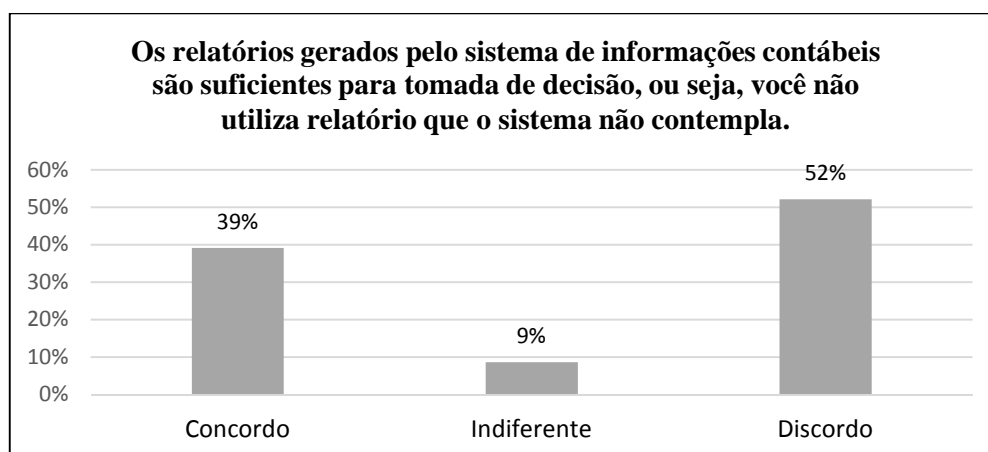
Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Gráfico 38 – O acompanhamento dos gastos públicos por meio de relatórios contábeis



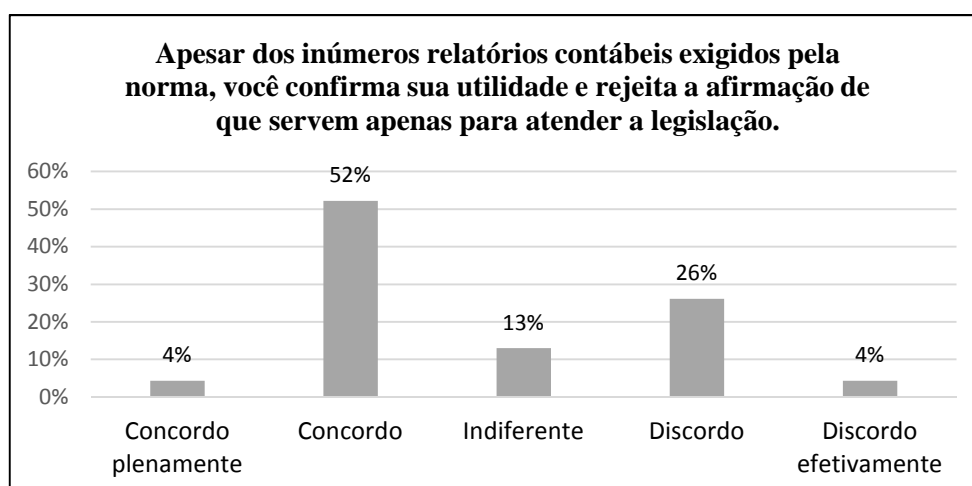
Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Gráfico 39 – Suficiência dos relatórios contábeis para a tomada de decisão na percepção dos gestores



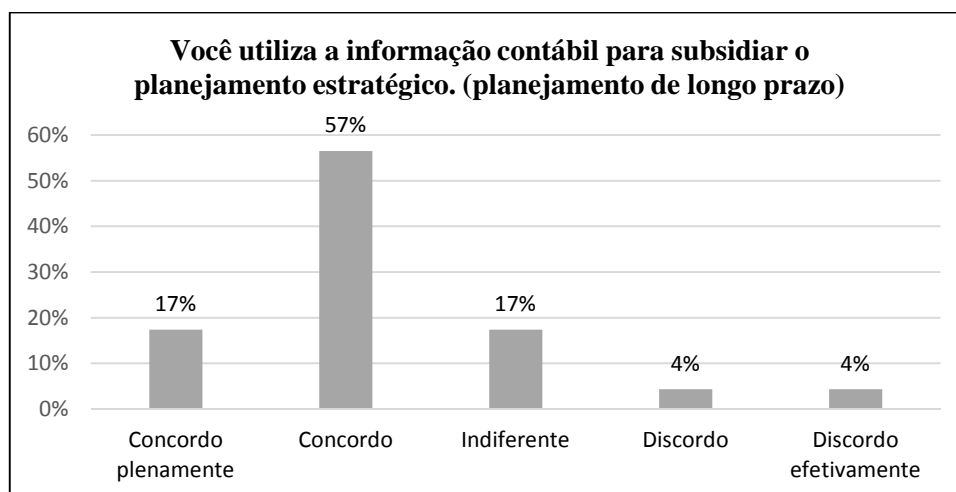
Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Gráfico 40 – Percepção dos gestores sobre a utilidade efetiva da informação contábil versus legislação



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

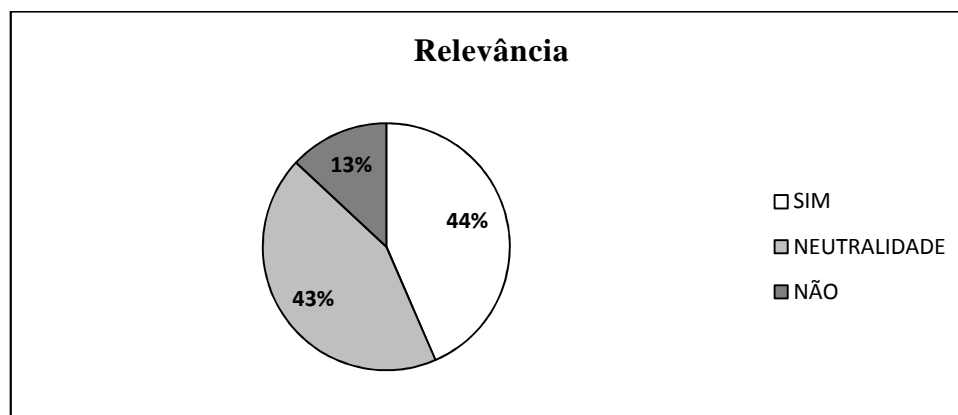
Gráfico 41 – Percepção dos gestores sobre o uso da informação contábil para elaboração de planejamento estratégico



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A avaliação do construto relevância na perspectiva de cada gestor, possibilitou perceber que menos da metade (44%) dos gestores confirmaram que a informação contábil produzida em sua unidade gestora é relevante. Aproximadamente 43% responderam de forma neutra e 13% negativamente a presença deste construto na informação produzida (Gráfico 42).

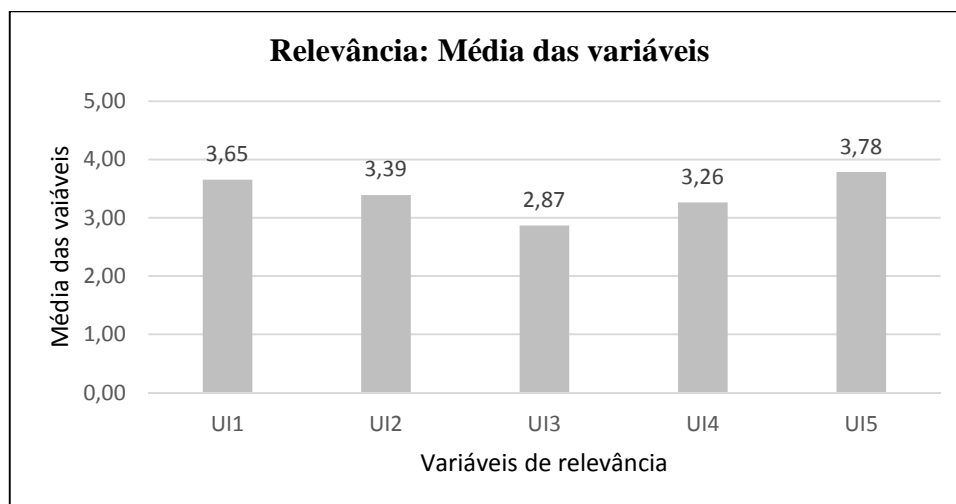
Gráfico 42 – Resultado do construto relevância considerando a percepção por gestor



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Avaliando o construto pela média geral de respostas, constatou-se um valor de **3,39**. Apesar dos gestores afirmarem que utilizam as informações contábeis com frequência para tomada de decisão (UI1) bem como para subsidiar o planejamento estratégico (UI5) do órgão, a insuficiência das informações produzidas (UI3), a qual produz a necessidade de se recorrer a outras fontes de informação para tomada de decisão, gerou um valor negativo expressivo, deixando este construto em uma região de neutralidade. Sendo assim, a informação não é absolutamente relevante, mas não pode ser considerada irrelevante. A contribuição de cada variável para a média deste construto pode ser observada no Gráfico 43.

Gráfico 43 – Resultado do construto relevância considerando repostas de todos os gestores



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

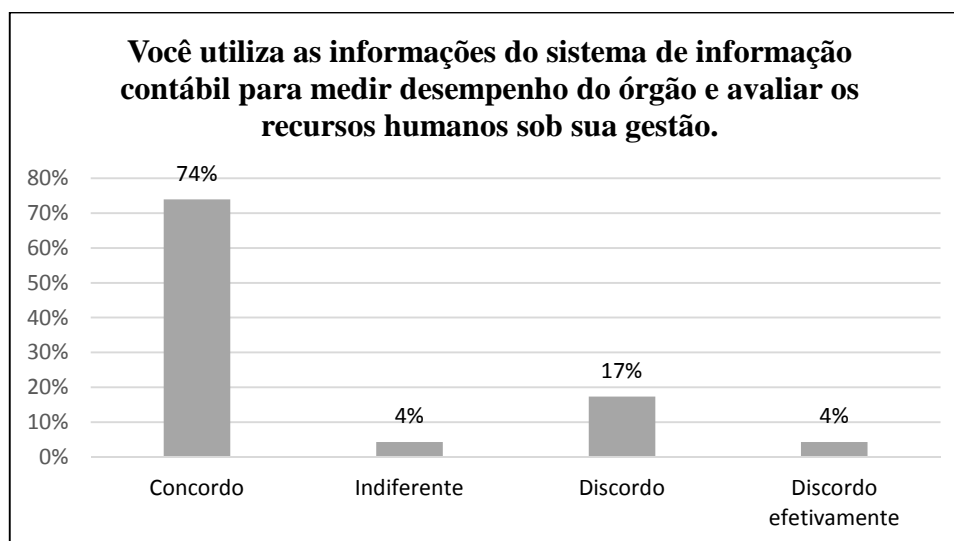
As pesquisas teóricas e empíricas existentes sobre a relevância da informação, concentram-se em estudos no setor privado, inclusive com aplicação de modelos matemáticos (LOPES, 2001; LOPES et al, 2007). Portanto, não foram encontrados critérios técnicos, teóricos ou empíricos de análise da relevância da informação contábil no setor público. Conquanto, há determinação expressa para a presença deste atributo na informação produzida no setor público (IASB, 2010).

No entanto, restou demonstrado que o percentual de 13% dos gestores não reconhece a relevância da informação, principalmente pelo fato da grande maioria necessitarem de relatórios que o sistema não contempla para tomarem suas decisões. Destaca-se ainda, o percentual de gestores (30%) os quais responderam que as informações produzidas servem apenas para atender a legislação. Apesar disso, o resultado desse construto foi inconclusivo para análise da hipótese de pesquisa (média 3,39).

4.2.9 Comparabilidade

Este construto foi analisado pelas variáveis UI6, UI7 e UI8. A primeira verifica se o gestor utiliza as informações contábeis para avaliações internas, seja ela de desempenho do órgão ou de seus colaboradores. Quase três quartos da população concordaram com a assertiva de que utilizam as informações do sistema para medir desempenho do órgão e avaliar os recursos humanos sob sua gestão. Cerca de 21% discordaram e apenas 4% responderam de forma neutra (Gráfico 44).

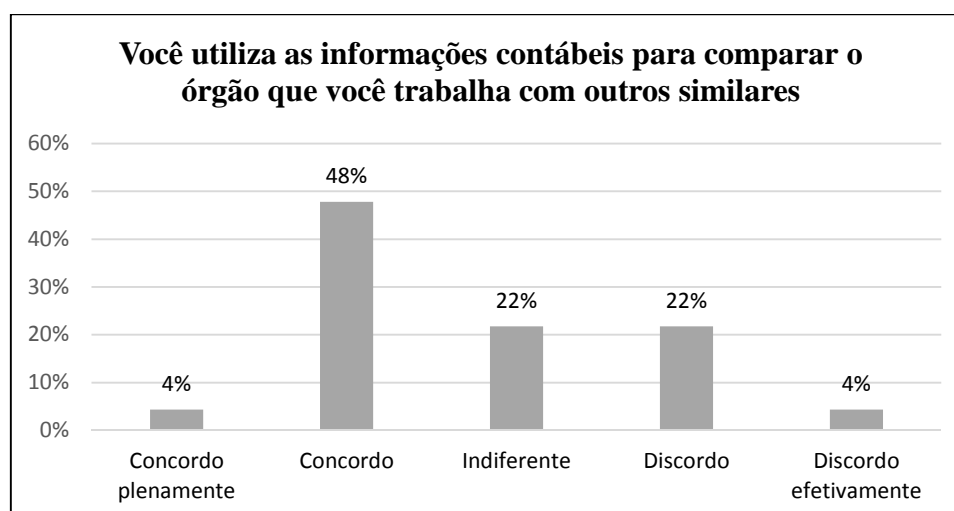
Gráfico 44 – A percepção dos gestores sobre o uso da informação contábil para avaliação de desempenho administrativo



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A segunda variável (UI7) analisou a utilidade da informação contábil gerada na unidade gestora como fonte de informações para comparações externas. Cerca de 52% dos gestores concordaram que a utilizam com esse fim. Aproximadamente 26% discordaram e 22% responderam de forma neutra (Gráfico 45). O índice dos gestores que não utilizam a informação para efetuar comparações externas pode ser justificado pela não compreensão acerca da diminuição da assimetria informacional comentada por Fragoso et al (2012) após adesão as NBCASP.

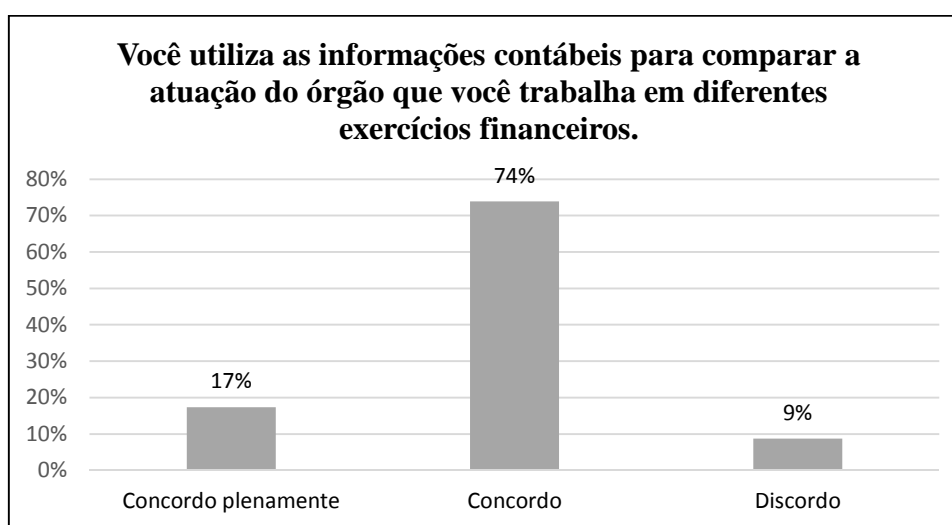
Gráfico 45 – A percepção dos gestores sobre o uso da informação contábil para comparações entre órgãos ou entidades similares



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Ainda foi analisada a utilidade de informações contábeis para análises horizontais ou históricas (UI8). Constatou-se que 91% utilizam as informações geradas em suas unidades gestoras para comparar o desempenho do órgão em diferentes períodos e apenas 9% discordaram (Gráfico 46). Esta realidade empírica está de acordo com os estudos de Sano e Montenegro Filho (2013) quando relataram a necessidade da avaliação da gestão pública de forma sistemática e contínua.

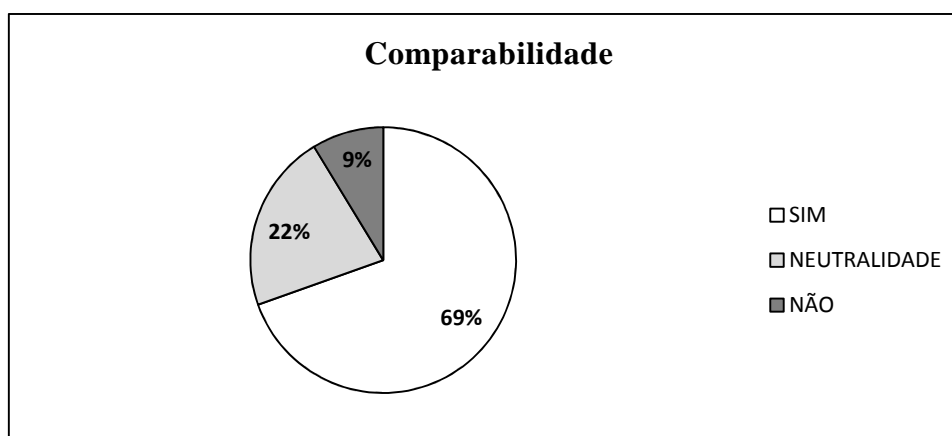
Gráfico 46 – A percepção dos gestores sobre o uso da informação contábil para análises horizontais de desempenho



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A análise da comparabilidade na perspectiva geral de cada gestor positivou a presença deste construto na informação contábil produzida para população pesquisada, pois as respostas demonstraram que 69% dos gestores reconhecem a comparabilidade como um atributo presente. Apenas 9% não reconhecem a presença deste atributo e 22% responderam com neutralidade (Gráfico 47).

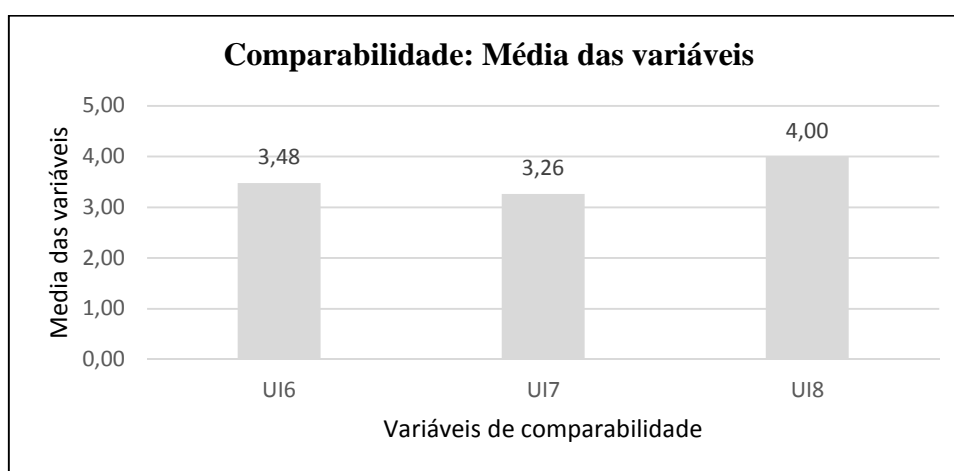
Gráfico 47 – Resultado do construto relevância considerando a percepção por gestor



Fonte: Elaboração do autor (n=23)

A análise da comparabilidade por meio da média geral das variáveis resultou na positividade deste construto, pois a média foi de **3,58**. Enquanto existe deficiência no uso das informações contábeis para comparação de desempenho com outros órgãos, registrada pela média da variável UI7, quase todos os gestores utilizam a informação para comparar o desempenho de seus órgãos em diferentes exercícios financeiros (UI8). Assim, a contribuição desta variável foi imprescindível para a positividade deste construto (Gráfico 48). Tal fato contribui para a modernização e padronização das informações no setor público (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007).

Gráfico 48 – Resultado do construto relevância considerando repostas de todos os gestores
























Fonte: Elaboração do autor (n=23)

Registra-se que o resultado deste construto contribuiu para a negatividade da hipótese de pesquisa. Porém, 9% dos gestores não utilizam a informação contábil para comparar seu desempenho histórico ou com órgãos/entidades semelhantes aos quais ordenam despesas. Isto prejudica a eficiência administrativa almejada.

O Quadro 19 sintetiza os resultados apontados pelos gestores. A pesquisa não identificou construto negatvado. Os construtos que definem a produção da informação (eficiência, Cumprimento da legislação e inovação) obtiveram os melhores resultados. Já os que obtiveram os piores resultados, embora não sendo suficientes para negar a presença do respectivo construto, foram: integridade, confiabilidade e relevância. Os dois primeiros influenciam diretamente na qualidade da informação e o último exerce influência sobre a utilidade.

Diante desses resultados, restou evidente que há efetividade na informação contábil produzida por UGs de recursos da união sediadas em Petrolina – PE e Juazeiro – BA, considerando as perspectivas de seus gestores.

Quadro 19 - Síntese da efetividade da informação contábil na percepção dos gestores

Elementos de efetividade	Variáveis	Resultado por gestor		Resultado geral	
Produção da informação	Eficiência	87%		3,96	
	Cumprimento da legislação	61%		3,83	
	Inovação	70%		3,61	
Qualidade da informação	Compreensibilidade	52%		3,57	
	Integridade	39%		3,20	
	Confiabilidade	43%		3,22	
	Tempestividade	61%		3,67	
Utilidade da informação	Relevância	44%		3,39	
	Comparabilidade	69%		3,58	
Legenda:					
 Negativação do construto  Neutralidade do construto  Positivação do construto					

Fonte: Elaboração do autor

4.4 Análise multivariada

A análise multivariada foi realizada por intermédio do cálculo de correlação de *Spearman* com todas as variáveis envolvidas no questionário. O resultado do cálculo encontra-se consignado em uma matriz de correlação descrita na Tabela 4 no Apêndice A. Por meio da referida matriz, constatou-se três correlações estatísticas extremamente significantes, cujos coeficientes de *Spearman* foram, respectivamente, de 0,768, 0,696 e 0,670 e “p” valor de todas elas menor que 0,001.

A primeira correlação mais significativa foi entre a variável PI6 - O sistema contábil fornece informações de custos que possibilita ser analisada a eficiência dos recursos disponíveis, do construto inovação, com a variável QI3 - A apresentação estética dos relatórios contábeis divulgados é feita de forma a despertar a sua atenção (a disposição gráfica; as cores; o tamanho das letras e números despertam a sua atenção), integrante do construto compreensibilidade.

Com este resultado, infere-se que a avaliação dos gestores concernentes a inovação da informação contábil, especificamente, a informação de custos no setor público, possui uma estreita relação com a apresentação estética da informação. A informação de custo demandada pelo setor público e considerada neste estudo como inovação assume um papel de destaque na avaliação da efetividade como descreveram Machado (2002) e Braun e Mueller (2014).

A segunda correlação foi entre a variável PI5 - o sistema contábil existente produz os demonstrativos exigidos pela legislação como exemplo: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro, do construto cumprimento da legislação, com a variável UI5 - você utiliza a informação contábil para subsidiar o planejamento estratégico do construto relevância.

E a terceira correlação extremamente significativa foi entre esta última variável e a variável UI1 - Frequentemente você utiliza relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis para subsidiar suas decisões, ambas, pertencentes ao construto relevância. Tornou-se visível uma relação direta entre a utilização da informação contábil para formular o planejamento estratégico com a frequência de uso da informação contábil para tomada de decisão. De forma mais substancial a correlação entre a formulação do planejamento estratégico com a produção dos demonstrativos contábeis exigidos pela norma.

Ainda foram percebidas duas correlações muito significantes ($p=0,001$) e relevantes, cujo o coeficiente de *Spearman* foi de 0,659 e 0,656, envolvendo a variável responsável pela avaliação do construto inovação. A primeira com a variável QI8 (quando você necessita de informações contábeis, elas estão prontamente à sua disposição) e a segunda com a variável relacionada a frequência de uso da informação contábil pelos gestores para subsidiar suas decisões (UI1). Interpreta-se que a produção da informação de custos para análise da eficiência dos recursos disponíveis está diretamente ligada tanto a consideração dos gestores sobre a oportunidade da produção da informação contábil para atender suas necessidades quanto a frequência do uso dessa informação para tomadas de decisões.

Das vinte e cinco correlações consideradas muito significantes, destacaram-se por apresentar o maior número de correlações positivas, as variáveis PI6 com sete correlações, PI1 com cinco, QI8 e QI3, ambas, com quatro correlações, conforme demonstradas na Tabela 2.

Tabela 2 - Variáveis com maior número de correlações

Variáveis destacadas		Variáveis de correlação						
		PI1	QI2	QI3	QI4	QI8	UI1	UI2
PI6	Coeficiente de correlação	,568**	,584**	,768**	,646**	,659**	,656**	,573**
	p valor	,005	,003	,000	,001	,001	,001	,004
	N	23	23	23	23	23	23	23
		PI4	PI5	PI6	QI4	UI2		
<i>Spearman's rho</i> PI1	Coeficiente de correlação	,556**	,616**	,568**	,583**	,539**		
	p valor	,006	,002	,005	,003	,008		
	N	23	23	23	23	23		
		PI6	QI3	QI4	UI3			
QI8	Coeficiente de correlação	,659**	,615**	,581**	,544**			
	p valor	,001	,002	,004	,007			
	N	23	23	23	23			
		PI6	QI2	QI8	UI3			
QI3	Coeficiente de correlação	,768**	,577**	,615**	,555**			
	p valor	,000	,004	,002	,006			
	N	23	23	23	23			

Fonte: Elaboração do autor

A variável responsável pelo construto inovação mais uma vez ficou em evidência (PI6). Além da correlação já comentada (PI6 com QI3), observou-se correlações envolvendo a variável avaliada pela assertiva que compreende o suprimento das necessidades dos usuários do SIG, sejam eles internos ou externos (PI1), a qual influencia o construto eficiência; duas com variáveis relacionadas a compreensibilidade (QI2 e QI3); uma com variável relacionada a integridade (QI4); e duas com variáveis relacionadas a relevância (UI1 e UI2).

Outra variável em destaque é a PI1 - As informações produzidas pelo Sistema de Informações Gerenciais (SIG) do órgão que você trabalha atendem as necessidades de seus usuários, principalmente da gestão, pois teve correlações estatísticas com outras quatro variáveis, além da comentada no parágrafo anterior (PI6). A avaliação desta variável possui

uma relação direta com a avaliação das variáveis que determinam o construto cumprimento da legislação (PI4 e PI5), com uma variável que influencia a integridade (QI4) e uma que influencia a relevância (UI3).

Outro aspecto importante para se alcançar a efetividade, foi revelado ao passo de que os gestores considerem o comprometimento com a eficiência como algo importante, concordando com a pesquisa de Sano e Montenegro Filho (2013).

A variável que ressalta a necessidade dos gestores pela tempestividade da informação (QI8), correlacionou-se estatisticamente com uma variável que influencia a compreensibilidade (QI3), a integridade (QI4) e a relevância (UI3). Nesta última, quanto a suficiência dos relatórios produzidos pelo SIG para tomada de decisão. Logo, o destaque ressaltado pela pesquisa quanto a tempestividade das informações contábeis corrobora a importância desde atributo para o aumento da informatividade contábil também comentado por Lopes (2002).

A variável sobre a apresentação estética dos relatórios contábeis divulgados correlacionou-se estatisticamente com outras três, a primeira, já comentada, foi a principal correlação detectada por este estudo, a segunda foi sobre a clareza das prestações de contas para os usuários da informação (QI2), a terceira relacionada a tempestividade da informação (QI8) e a última sobre a relevância (UI3).

A pesquisa revelou ainda que a variável UI8 - Você utiliza as informações contábeis para comparar a atuação do órgão que você trabalha em diferentes exercícios financeiros, não teve correlação estatística significativa com quaisquer outras variáveis deste estudo, conseqüentemente, a avaliação do construto comparabilidade evidenciou independência em relação aos demais construtos.

Além disso, a pesquisa também evidenciou uma correlação negativa muito significativa pois “p” valor foi de 0,006 e o coeficiente de *Spearman* de -0,554. Tais valores demonstraram uma relação inversamente proporcional entre a avaliação da variável QI9 - As informações contábeis (como por exemplo as despesas e recursos recebidos) dos programas do governo federal são divulgadas em tempo hábil pelo sistema de informação utilizado pelo órgão, a qual influencia o construto tempestividade, com a variável QI7 - Os relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis não são alvos de críticas por parte dos demais usuários quanto à confiabilidade da informação, que influencia o construto confiabilidade. Tal resultado confirmou a pesquisa de Almeida (2010) quando afirmou que a tempestividade geralmente influencia inversamente a confiabilidade.

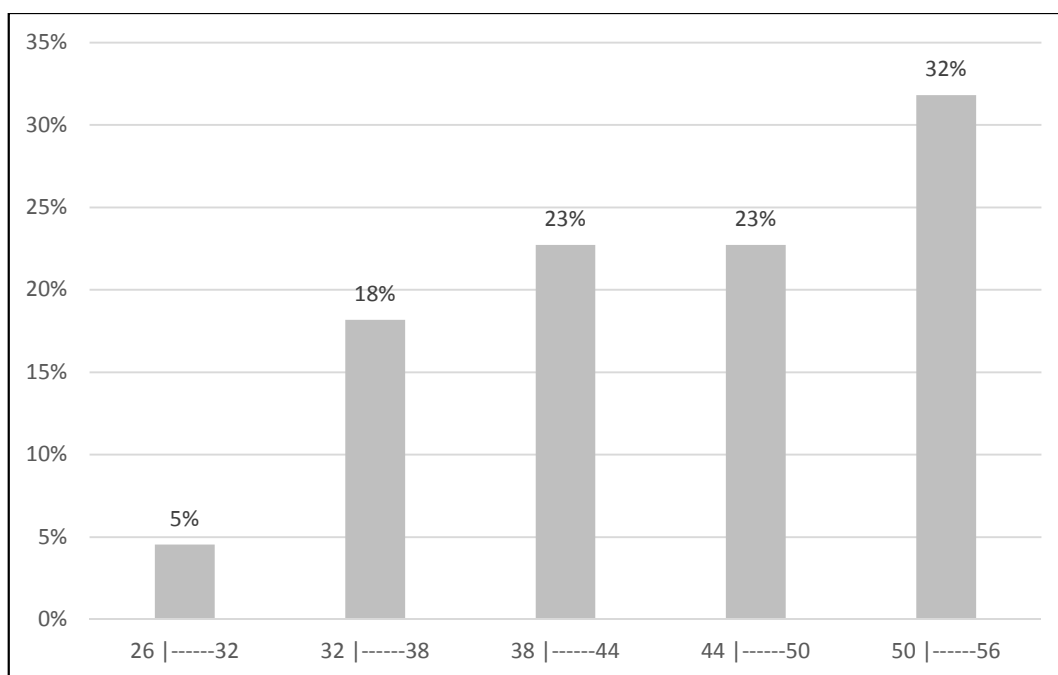
Conclui-se que os construtos de inovação, eficiência, compreensibilidade e tempestividade exercem maior influência para avaliar a efetividade da informação contábil gerada no setor público. A realização de estudos e pesquisas que otimizem a percepção destes construtos pelos gestores públicos, conseqüentemente, aumentará a efetividade da informação contábil.

4.5 Análise das entrevistas

Foram realizadas entrevistas com os profissionais responsáveis pela contabilidade das unidades gestoras pesquisadas ou com os responsáveis pela produção de informação concernentes às prestações de contas de recursos da união, disponibilizados as respectivas unidades gestoras. A população desses profissionais, classificados nesta pesquisa como contabilistas, caracteriza-se por predominar a faixa etária de idade entre 50 e 56 anos (Gráfico 49).

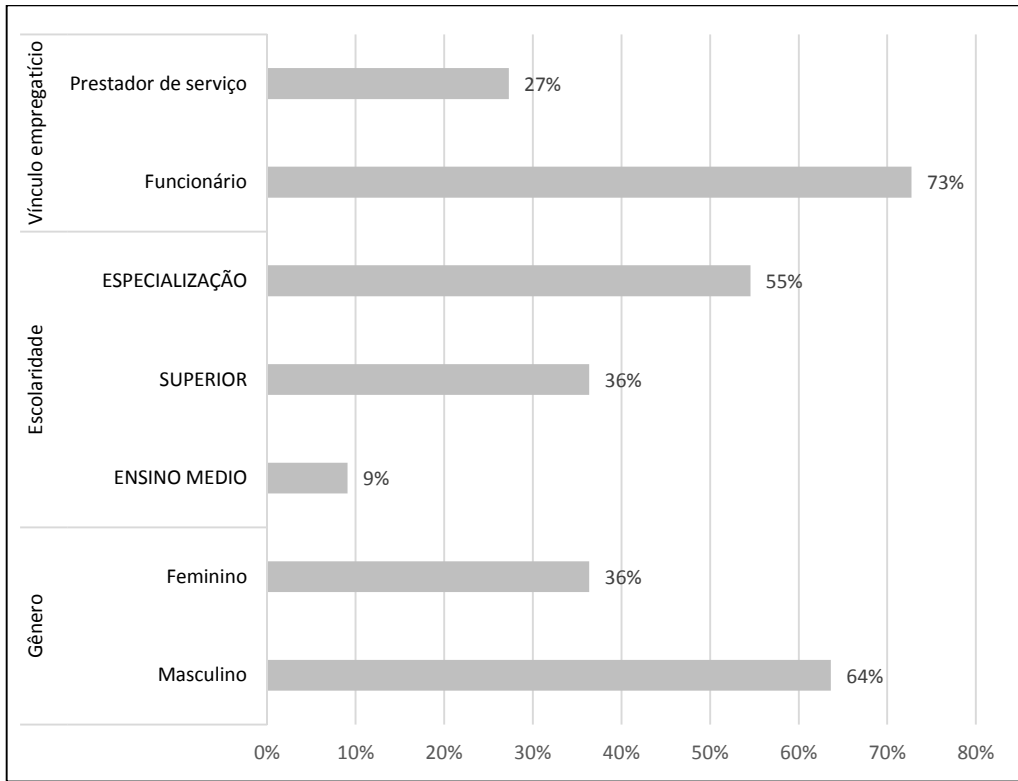
Quanto ao gênero, a população estudada apresentou predominância masculina. Já em relação ao nível de escolaridade, percebeu-se que a maioria possui pelo menos especialização, no entanto, 9% declararam apenas o ensino médio. Quanto ao vínculo institucional, apenas 27% relataram serem prestadores de serviço terceirizados, enquanto os demais são funcionários do órgão, vide síntese apresentada no Gráfico 50.

Gráfico 49 – Faixa etária de idade dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

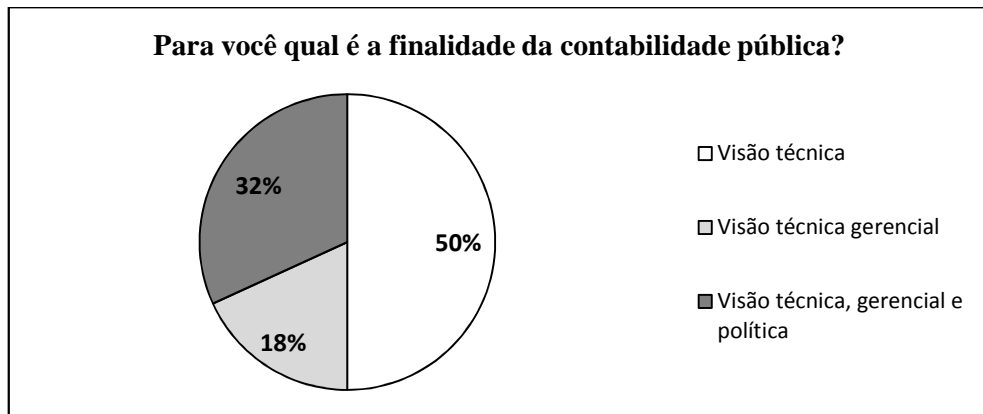
Gráfico 50 – Caracterização dos contabilistas entrevistados



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

A primeira questão percebeu a visão do contabilista quanto a contabilidade pública e sua finalidade. Considerou-se como visão técnica, o uso da contabilidade apenas para registrar os atos e fatos que ocorrem na administração pública. Considerou-se uma visão técnica e gerencial, quando o profissional enxergou a influência da contabilidade para a tomada de decisão. Por fim, acrescentou-se uma visão política, quando o contabilista reconheceu o poder da contabilidade para modificar o ambiente social incluindo o cidadão como usuário dessa informação (Gráfico 51).

Gráfico 51 – Finalidade da contabilidade pública na percepção dos contabilistas



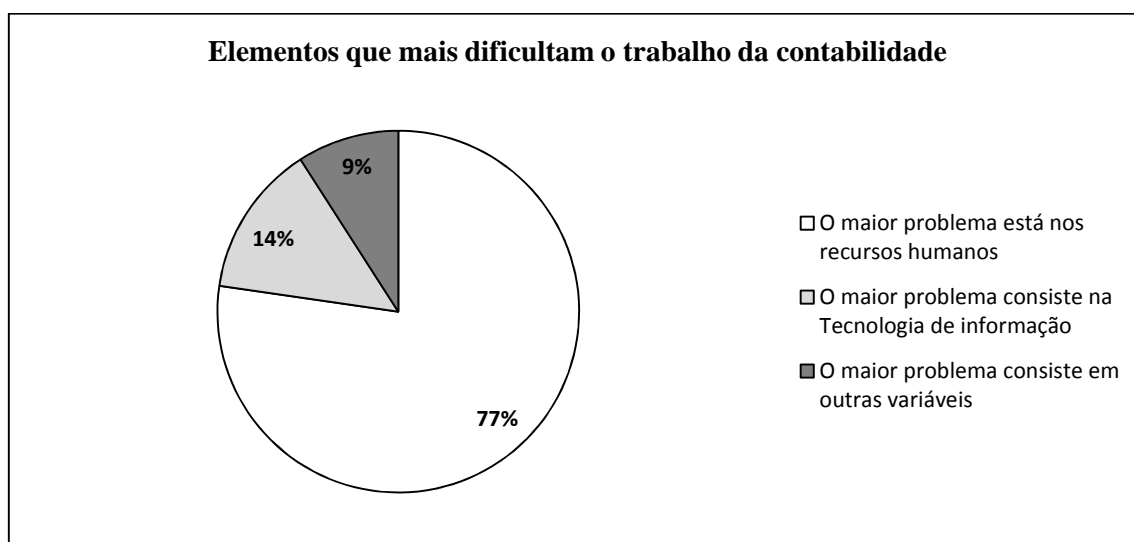
Fonte: Elaboração do autor (n=22)

Neste contexto, constatou-se que os contabilistas ainda estão presos a visão técnica, pois cerca de metade da população respondeu com elementos que direcionam a finalidade de apenas cumprir normas e leis. Todavia, 32% enxergam a contabilidade como um instrumento importante para tomada de decisão e fonte de informação para os cidadãos exercerem o controle social.

Por intermédio da segunda questão, identificou-se quais elementos dificultam a produção efetiva da informação contábil. Constatou-se que o maior problema do sistema de informações contábeis contemporâneo consiste na capacitação e escassez dos recursos humanos disponíveis. Cerca de mais de três quartos da população responderam com direcionamento para as limitações dos recursos humanos. Apesar disso, 14% responderam que seriam os recursos tecnológicos e 9% fizeram alusão a outras variáveis (Gráfico 52), sendo observado um fato interessante em uma das respostas, decorrente da terceirização dos recursos tecnológicos:

Quanto a questão tecnológica, também é complicado, principalmente o que se refere aos contratos de software de empresas que prestam esse tipo de serviço temporário e, geralmente, quando acaba o contrato, privatizam as informações, sendo bloqueadas as informações anteriores. (Contabilista nº05).

Gráfico 52 – Avaliação das deficiências dos SIGs na percepção dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

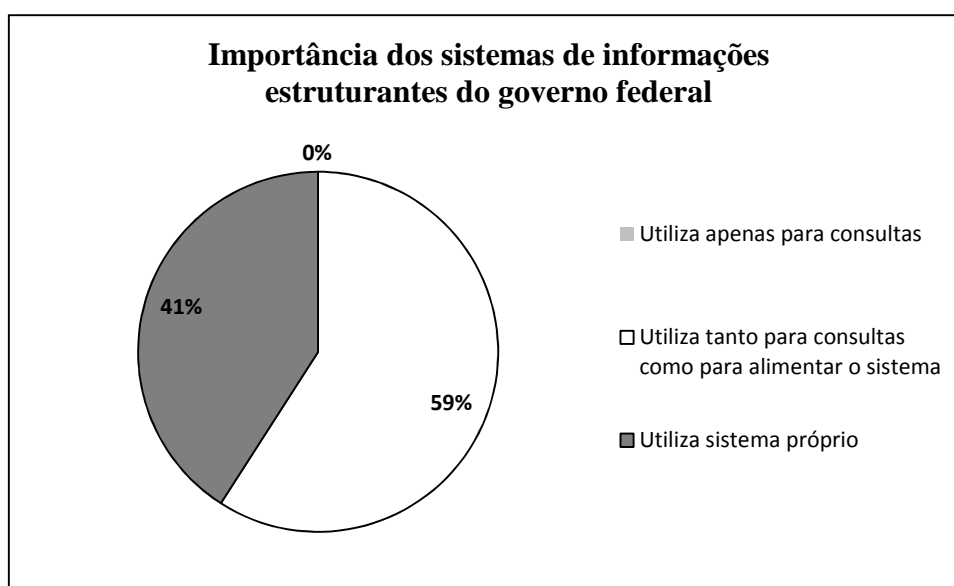
A minoria apontou a burocracia como elemento que mais dificulta o trabalho da contabilidade, isto ficou evidente na resposta do contabilista nº17: “Eu acho que é a burocracia que mais dificulta o trabalho da gente, não sendo os recursos tecnológicos, tampouco humanos e sim a burocracia na Administração Pública”.

Outra questão verificou se os contabilistas das unidades gestoras utilizam os sistemas de informações estruturantes do governo federal. Cerca de 59% responderam que utilizam os sistemas tanto para consultas, quanto para alimentar algum deles com informações produzidas pela unidade gestora. No entanto, 41% responderam que utilizam sistema próprio e não fazem uso dos sistemas, sequer, para eventuais consultas (Gráfico 53).

Os contabilistas que utilizam os sistemas estruturantes do governo federal identificaram o Siafi como destaque entre eles, concordando com a afirmação de Borges, Mário e Carneiro (2012). Para ratificar este resultado, ressalta-se o discurso do contabilista nº 21.

O Siafi é o coração da empresa pois armazena todas as informações desde o empenho até o encerramento do contrato, com o pagamento. Tem alguns sistemas que ajudam também, mas, para a contabilidade o Siafi é o mais importante e atende perfeitamente as necessidades atuais.

Gráfico 53 – Uso dos sistemas estruturantes do governo federal na percepção dos contabilistas

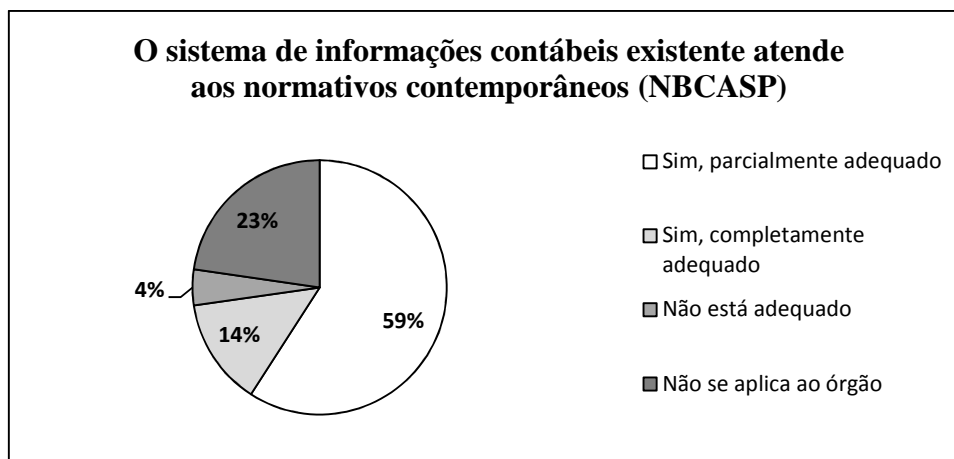


Fonte: Elaboração do autor (n=22)

Quando questionados se o sistema de informações contábeis existente atende aos normativos contemporâneos, constatou-se que a maioria afirma adequação parcial, 14% responderam que está completamente adequado e apenas 4% responderam que o sistema existente está inadequado (Gráfico 54). Embora pareça irrelevante, merece destaque a afirmação de que órgãos públicos que deveriam realizar seus registros conforme a NBCASP utilizem sistemas de informações inadequados.

Para a maioria das unidades gestoras, o sistema precisa implementar melhor as informações de custos, de depreciação, amortização e exaustão dos ativos, concordando com a pesquisa de Macêdo e Klan (2014).

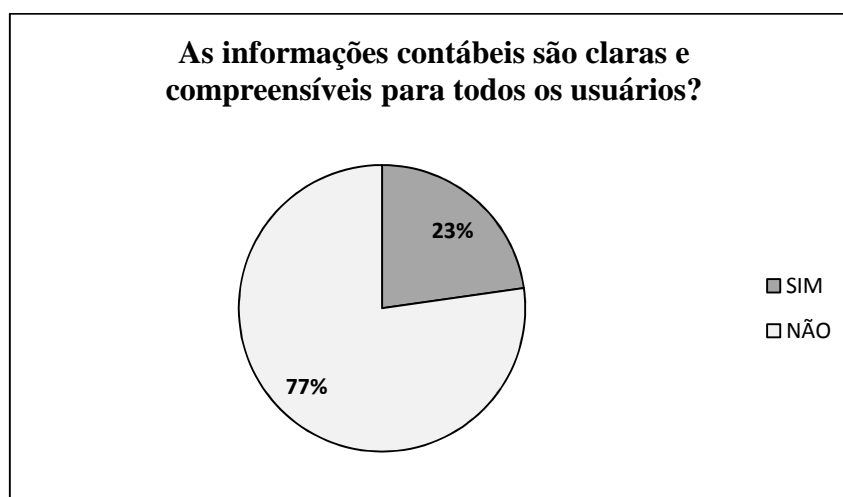
Gráfico 54 – Avaliação do sistema de informação contábil versus NBCASP na percepção dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

A compreensibilidade da informação contábil também foi analisada na perspectiva dos contabilistas. Evidenciou-se que mais de três quartos da população pesquisada afirmaram que as informações contábeis não são claras e compreensíveis para todos os usuários, principalmente por que são publicadas em uma linguagem muito técnica (Gráfico 55).

Gráfico 55 – Compreensibilidade da informação contábil na percepção dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

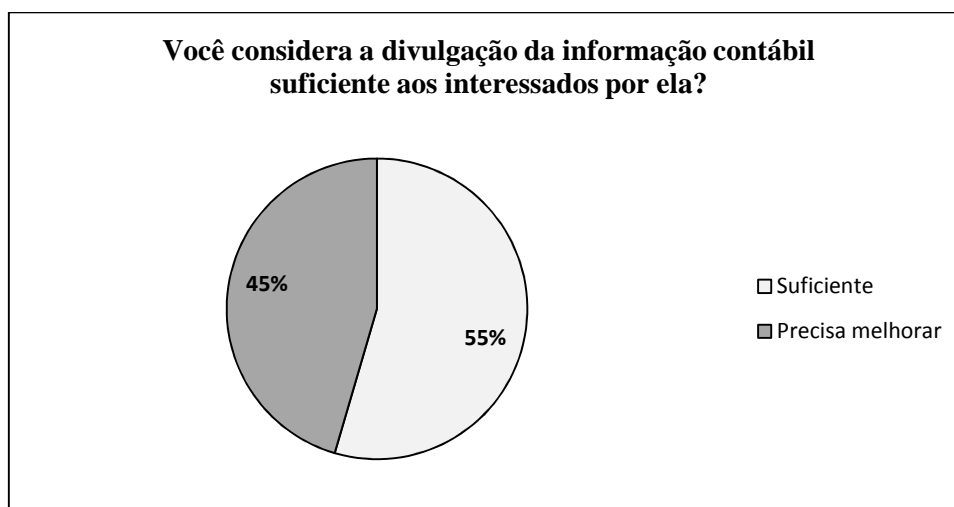
O resultado das respostas dos contabilistas negativa a compreensibilidade da informação contábil gerada nas unidades gestoras, contrariando o resultado do construto compreensibilidade avaliado pelos gestores. Enquanto 52% dos gestores positivaram o

referido construto, 77% dos contabilistas o negaram, inclusive, um dos discursos afirma: “Na minha opinião, a informação contábil ainda é muito técnica e não é todo mundo que consegue entender. A linguagem deveria ser mais clara para os leigos. ”

Talvez a ciência devesse aceitar a condição de que a linguagem tecnicista inerente a informação contábil não cumpre a finalidade de sua produção: atender as diversas necessidades das partes interessadas (usuários). Portanto, adaptar as informações seria uma abordagem a curto prazo, ou ainda criar uma política de capacitação de seus usuários, seria uma solução a longo prazo.

Os contabilistas também opinaram acerca da publicidade das informações, ou ainda da divulgação das informações contábeis geradas nas unidades gestoras. Cerca de 55% dos entrevistados responderam que a divulgação ocorre em diversos meios de comunicação e pode ser considerada suficiente aos interessados por ela, enquanto 45% relataram que, apesar da divulgação existente por intermédio do portal da transparência, a divulgação precisa melhorar (Gráfico 56).

Gráfico 56 – Divulgação da informação contábil na percepção dos contabilistas

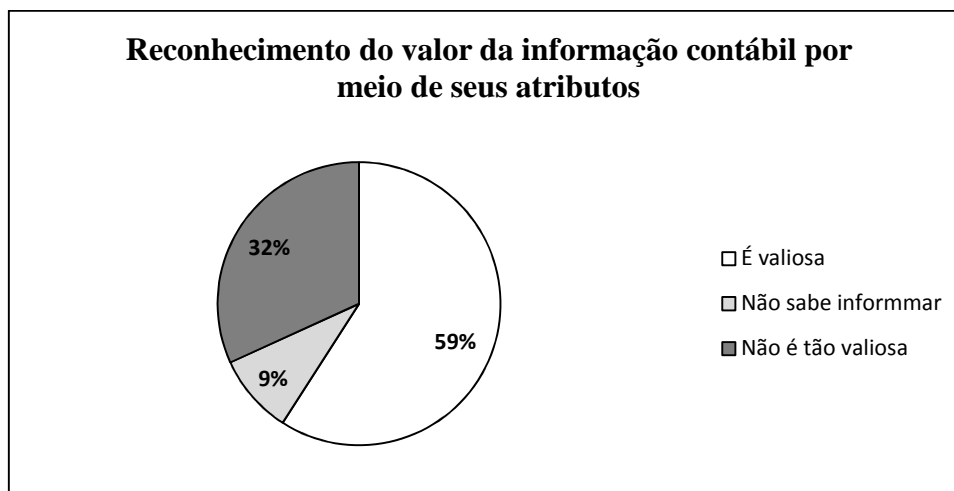


Fonte: Elaboração do autor (n=22)

A questão seguinte destacou o julgamento dos contabilistas quanto a qualidade da informação contábil. Nesta questão, 52% da população entrevistada reconheceram o valor da informação contábil, destacando os atributos de integridade, tempestividade, confiabilidade e comparabilidade, como se verificou no discurso do contabilista n° 05: “A informação contábil é completa devido as exigências legais, é tempestiva, e quando não o é, é em virtude da demora dos documentos suportes. Nós utilizamos para comparar com outros municípios e basta o gestor olhar para informação com os olhos voltados a tomar decisão. ”

Quase um terço relatou que a informação contábil perde valor por causa de sua incompreensibilidade e irrelevância para a tomada de decisão, e 9% não souberam informar ou preferiram não opinar (Gráfico 57).

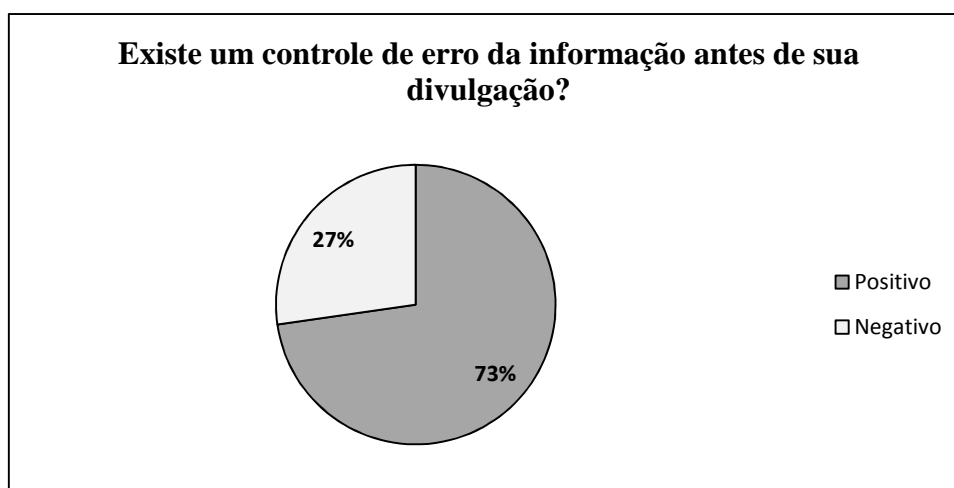
Gráfico 57 – Valor da informação contábil na percepção dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

Ao serem questionados acerca da existência de um controle de desvios e erros na produção da informação, quase três quartos responderam que existem departamentos específicos, tais como, auditoria interna, controle interno ou ainda um setor de conformidade de gestão que realizam a conferência antecedente à divulgação. Apenas 27% relataram que não existe controle de erros antes da divulgação da informação, sendo feitas correções, quando necessárias, a posteriori (Gráfico 58). Percebe-se que as informações dos contabilistas concordam com a avaliação da variável Q15 (Gráfico 26) na perspectiva dos gestores, a qual influenciou o construto integridade.

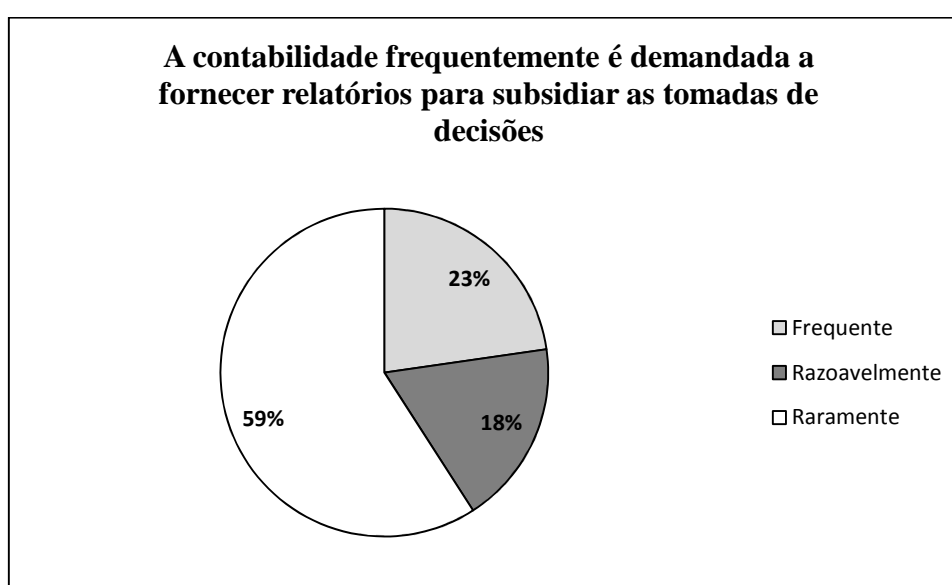
Gráfico 58 – Avaliação de controle de erro na produção da informação contábil na percepção dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

Ao serem questionados sobre a demanda de relatórios contábeis para subsidiar tomadas de decisão, apenas 23% responderam que a demanda é frequente, no entanto, 59% responderam que raramente a contabilidade é demandada a fornecer informações para tomada de decisão e 18% afirmou que a demanda é razoável (Gráfico 59). Isto contraria efetivamente a avaliação da variável UI1 feita pelos gestores, quando 78% concordaram que utilizam frequentemente a informação dos relatórios contábeis gerados pelo sistema para a tomada de decisão, enquanto 17% discordaram (Gráfico 37).

Gráfico 59 – Demanda da informação contábil para subsidiar decisões da gestão na percepção dos contabilistas

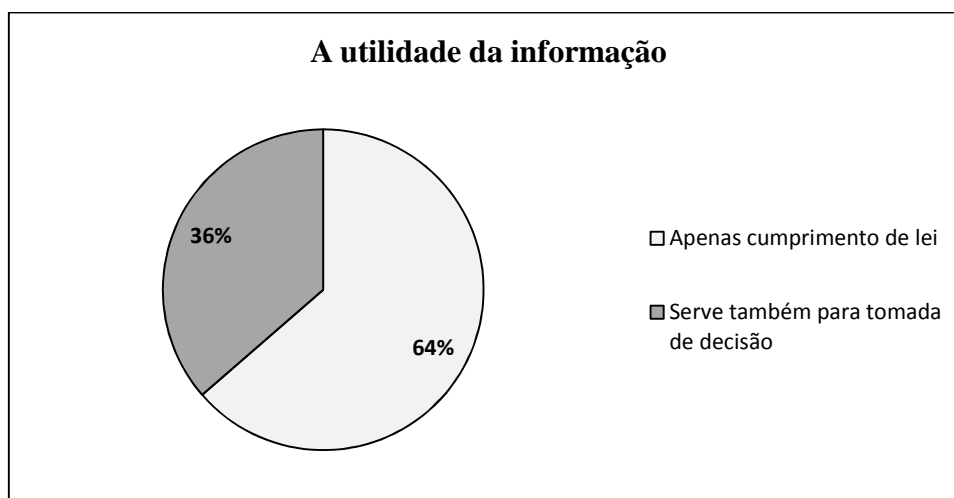


Fonte: Elaboração do autor (n=22)

Ao opinarem sobre a importância da contabilidade para o processo de tomada de decisões, 64% dos contabilistas responderam que os gestores consideram a contabilidade uma verdadeira “Babel de informações” que serve principalmente para atender as imposições dos regulamentos existentes, ou seja, apenas para cumprimento da legislação. Aproximadamente 34% relataram que os gestores consideram importante para tomada de decisão (Gráfico 60). Tal resultado está em desacordo com a pesquisa de Coelho (2007), a qual apontou a contabilidade como uma ferramenta fundamental para a tomada de decisão. No entanto, corrobora a pesquisa de Mizurine (2000).

Constatou-se ainda discordância entre contabilistas e gestores, pois estes, ao avaliarem a variável UI4, 56% responderam que a informação é útil para tomada de decisão e rejeitaram a afirmação de que ela só serviria para atender a legislação (Gráfico 40).

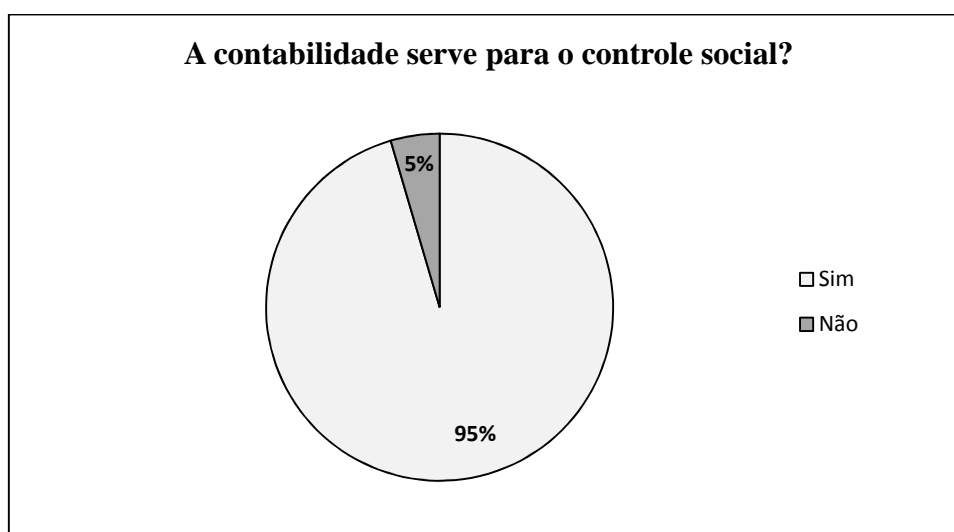
Gráfico 60 – A utilidade da informação contábil para os gestores na percepção dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

Por fim, ao serem questionados sobre a importância da contabilidade para o controle social, quase unanimidade confirmou a importância (Gráfico 61). Isto ficou evidente no discurso do contabilista nº 10: “Hoje a sociedade mudou, todo mundo está mais ligado na forma de como se está gastando o dinheiro público e a contabilidade mostra-se para sociedade como uma ferramenta que demonstra como o dinheiro está sendo gasto”. O resultado concordou com a pesquisa de Ribeiro (2014).

Gráfico 61 – A informação contábil como instrumento de controle social na percepção dos contabilistas



Fonte: Elaboração do autor (n=22)

Diante das entrevistas realizadas, percebe-se que a população de contabilistas responsáveis pela produção da informação para o setor público, são representantes de uma

geração que enxerga a contabilidade apenas com uma visão técnica, embora a maioria possua ao menos especialização.

Entre os obstáculos existentes para produzirem informações mais úteis, a escassez e capacitação de recursos humanos representa o mais significativo. Como menos significativo, porém relevante, a burocracia ainda presente na administração pública teve seu destaque.

Os sistemas estruturantes do Governo Federal estão presentes nas atividades operacionais em mais da metade da população pesquisada, sendo o Siafi apontado como o mais relevante. Entretanto, boa parte dessa população (17% dos gestores) não usa sequer um dos sistemas estruturantes ao menos para consultas. Diante disso, acrescenta-se que os sistemas utilizados, sejam eles estruturantes ou não, ainda não estão totalmente compatíveis com as exigências contemporâneas.

Quanto a qualidade da informação produzida, os contabilistas negaram a compreensibilidade das informações, principalmente para usuários leigos, contrariando as respostas dos gestores. Apesar disso, a divulgação ocorre de maneira satisfatória e reconheceram o valor da informação contábil, destacando-se os atributos de integridade, tempestividade, confiabilidade e comparabilidade. Confirmaram ainda a existência de controle de erros antecedentes à divulgação, que aumentam a qualidade da informação produzida na maioria das unidades gestoras.

Quanto a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisões, os contabilistas ressaltaram a rara demanda de informações com esse propósito, contrariando mais uma vez a resposta dos gestores, bem como a grande maioria acredita que os gestores enxergam a contabilidade como uma “babel de informações” necessárias ao cumprimento da legislação. Em que pesem suas considerações em relação aos gestores, foram unânimes em ressaltar a importância da contabilidade para um controle social efetivo.

5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes.”
(Martin Luther King)

A informação contábil gerada no setor público constitui-se de uma poderosa ferramenta de transformação social. No entanto, como qualquer ferramenta, precisa ser produzida com eficiência e utilizada com eficácia a fim de produzir os melhores resultados. A relação entre produção e uso define sua efetividade. Neste contexto, por intermédio da perspectiva dos gestores e contabilistas, vinculou-se a efetividade da informação contábil no setor público à avaliação de sua qualidade, bem como de seu uso efetivo para subsidiar tomadas de decisões.

Sendo assim, a pesquisa se propôs a analisar a efetividade da informação contábil gerada em Unidades Gestoras de recursos da União, sediadas nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA. Para isso, demonstrou-se os fatores relevantes relacionados ao uso efetivo da informação contábil, esclareceu-se a eficiência e eficácia do sistema de informações existente nas entidades públicas, assim como examinou-se o nível de utilidade das informações contábeis para tomada de decisão no setor público.

O primeiro objetivo foi alcançado por meio da literatura apreciada, concernente ao estudo das variáveis que influenciam a concepção científica do valor da informação contábil, considerando as especificidades contemporâneas da contabilidade pública. Complementarmente, por meio do estudo da evolução da administração pública e das diferentes concepções existentes para avaliar seu desempenho.

Restou evidente que os atributos de eficiência, cumprimento da legislação, inovação, compreensibilidade, integridade, confiabilidade, tempestividade, relevância e comparabilidade, tal como as consequências decorrentes da experiência da implementação da Nova Administração Pública no Brasil, são importantes fatores para se analisar a efetividade da informação contábil no setor público.

O segundo objetivo foi alcançado tanto por intermédio das pesquisas bibliográficas, quanto pela pesquisa empírica e exploratória realizada entre gestores e contabilistas de unidades gestoras sediadas nos municípios de Petrolina – PE e Juazeiro-BA durante o mês de maio de 2015. Então, foi apresentada a evolução do sistema de informações contábeis e

identificou-se os principais sistemas, também chamados de sistemas estruturantes do Governo Federal. Expôs-se as principais características desses sistemas, e discutiu-se sobre inovações sistêmicas, especificamente, sobre a implantação efetiva de um sistema de custos no setor público, a exemplo do SIC.

A pesquisa empírica ratificou resultados de pesquisas anteriores ao revelar que os sistemas estruturantes do governo federal são bastante utilizados, destacando-se entre eles, o Siafi. Evidenciou-se ainda, que o sistema de custos não foi efetivamente implementado e que as saídas dos sistemas utilizados não atendem completamente a legislação contemporânea, a exemplo da valorização de ativos, incluindo-se as depreciações, amortizações e exaustões.

Posteriormente, examinou-se a utilidade da informação contábil gerada em unidades gestoras. Os dados estatísticos evidenciaram que os gestores reconhecem a presença dos atributos de eficiência, cumprimento da legislação, inovação, tempestividade e relevância na informação produzidas pelas unidades gestoras. Quando considerados os resultados por gestor, constatou-se que suas respostas se encontram em uma região de neutralidade em relação aos atributos de compreensibilidade e comparabilidade. Adicionalmente, ficaram indiferente quanto a avaliação dos atributos de integridade e confiabilidade.

O exame das correlações entre os atributos, por intermédio do cálculo do coeficiente de *Spearman*, evidenciou que inovação, eficiência, compreensibilidade e tempestividade, constituem-se os mais significativos atributos para avaliação da efetividade, pois tanto se correlacionam positivamente entre si, quanto com os demais atributos avaliados. Ratificou-se ainda pesquisas anteriores, diante da constatação de uma correlação negativa entre confiabilidade e tempestividade.

A análise de conteúdo das entrevistas com os contabilistas induziu algumas conclusões importantes: a capacidade de produzir informações contábeis efetivas sofre influência direta da visão técnica e limitada do profissional contábil; da escassez e capacitação de recursos humanos no setor público; e do nível do uso dos sistemas estruturantes do governo federal por parte das unidades gestoras.

Os contabilistas também reconheceram o valor agregado da informação com a presença dos atributos avaliados. Destacaram-se positivamente, integridade, tempestividade, confiabilidade e comparabilidade, e, negativamente, compreensibilidade. Reconheceram ainda, a informatividade da informação contábil para o efetivo controle social.

Apesar disso, constatou-se duas divergências importantes entre a perspectiva dos gestores e dos contabilistas:

- a) 78% dos gestores afirmaram que recorrem frequentemente a contabilidade a fim de obterem informações que subsidiem suas tomadas de decisões, porém cerca de 59% dos contabilistas responderam que raramente a contabilidade é demandada a fornecer informações para tomada de decisão; e
- b) 56% dos gestores responderam que a informação é útil para tomada de decisão e rejeitaram a afirmação de que ela só serviria para atender a legislação, enquanto 64% dos contabilistas responderam que os gestores consideram a contabilidade uma verdadeira “Babel de informações” que serve principalmente para atender as imposições dos regulamentos existentes.

Pela observação dos resultados encontrados, conclui-se que a informação contábil produzida no setor público goza de efetividade em decorrência de seu poder informativo, da presença de atributos essenciais, de sua utilidade para tomada de decisões, assim como de seu potencial para transformação do ambiente social.

O estudo surgiu com a suspeita de que os gestores públicos não utilizavam as informações contábeis com a finalidade de subsidiar as tomadas de decisão, porém restou provado por meio desta pesquisa que os mesmos não só utilizam as informações com efetividade como também reconhecem o valor desta, com destaque para os seguintes atributos: eficiência, cumprimento de legislação, inovação e tempestividade. No entanto, alguns achados que, em princípio, passariam despercebidos, mereceram destaques.

A pesquisa revelou que um número expressivo de gestores não conhece as NBCASPs. A falta de entendimento das alterações ocorridas na contabilidade pública, associada ao índice de 30% dos gestores os quais afirmaram que a maior parte das informações contábeis produzidas servem apenas para atender aos ditames legais, diminuem a utilidade e, conseqüentemente, a efetividade da informação contábil produzida.

A mudança desse panorama decorre de investimentos vinculados à capacitação dos gestores, ao saneamento da escassez de recursos humanos especializados em contabilidade e quebras de paradigmas com o devido compartilhamento das boas práticas do uso das informações contábeis entre os órgãos ou entidades que gerenciam recursos públicos.

A implementação dessas mudanças influenciaria diretamente quase todos os construtos.

Um grave problema foi revelado pela pesquisa: a linguagem tecnicista utilizada pela contabilidade compromete sua compreensão e clareza. Cerca de 48% dos gestores não reconheceram irrefutavelmente o atributo de compreensibilidade presente na informação contábil. Este resultado certamente influenciou o construto da integridade, pois apenas 39% dos gestores reconheceram que as informações são completas e não precisam de outras fontes para tomarem suas decisões. Sendo assim, a contabilidade precisa adaptar a apresentação de suas informações para atingir o objetivo fim de sua existência.

Outro achado importante foi demonstrado no percentual de 13% dos gestores que negaram a relevância da informação contábil para a tomada de decisão. Este dado permite-nos refletir acerca da pseudorelevância existente na produção de inúmeros relatórios exigidos pela legislação. Então, equipar os sistemas de informações contábeis, a fim de suprirem as reais necessidades dos gestores de recursos públicos, com informações capazes de subsidiar todas as suas decisões, produziria mais efetividade.

Além disso, a pesquisa possui diversas limitações. A primeira delas consiste na ausência de pesquisas científicas específicas sobre o valor da informação contábil em ambientes públicos, sendo necessário utilizar conceitos, argumentos e resultados de pesquisas procedentes do setor privado. Isto foi possível e não prejudicou a pesquisa em virtude da convergência contemporânea entre as informações dos dois setores.

Outra limitação refere-se ao escopo da pesquisa, o qual ficou limitado em investigar a efetividade da informação em dois municípios, Petrolina – PE e Juazeiro – BA, sob a perspectiva dos gestores e dos contabilistas. Por isso, não é possível generalização dos achados, tampouco extrapolação de suas inferências para outra população.

A pesquisa também não contemplou as interferências políticas, muito comuns nos processos de tomada de decisão no setor público. Por conseguinte, não se mensurou as diferenças existentes entre as perspectivas de administradores comissionados e técnicos de carreira na concepção da efetividade da informação contábil.

Embora tenha algumas limitações, a pesquisa preenche lacunas existentes no campo científico da contabilidade pública. Além de demonstrar os fatores que maximizam a efetividade da informação contábil produzida no setor público, o texto provou empiricamente que as exigências contemporâneas concernentes a produção de tais informações, estão providas de sentido real e aplicado em ser útil ao processo de tomada de decisão.

Durante a execução desta pesquisa, identificaram-se outras lacunas existentes, consideradas como sugestões para continuação deste trabalho:

1. Aplicação dessa metodologia ampliando o universo da pesquisa, a fim de abranger o máximo do território nacional, bem como incluir os diversos usuários da informação, tais como, funcionários dos órgãos que gerenciam recursos públicos e a sociedade;
2. Pesquisas sobre as consequências da influência política para a avaliação da efetividade da informação contábil gerada no setor público;
3. Investigação com maior profundidade, por exemplo, sobre a relevância da informação contábil no setor público, incluindo a criação de procedimentos científicos de sua mensuração;
4. Pesquisas que consigam mensurar o custo da oportunidade da efetividade contábil;
5. As boas práticas decorrentes da efetividade contábil no setor público; e
6. Contrastes da efetividade da informação contábil nos setores público, privado e terceiro setor.

O desenvolvimento deste trabalho proporcionou ainda quebra de paradigmas relativos à concepção de pesquisas científicas, principalmente por se tratar de estudo inovador e empírico. Parafraseando a epígrafe deste capítulo, nem sempre se consegue fazer o melhor, todavia, visando alcançá-lo, constatou-se transformações inevitáveis no pesquisador e no resultado de seu trabalho. Prova disso, foi que alguns achados foram antagônicos às expectativas do pesquisador, reforçando assim, a necessidade de aplicação de rigor científico para conclusões científicas.

Por fim, a pesquisa propiciou importantes reflexões alusivas a informação contábil e, possivelmente, suscitará no leitor algumas dúvidas, que resultarão em importantes questões de pesquisas no estudo da contabilidade pública e conseqüente evolução social.

REFERÊNCIAS

*“Por vezes sentimos que aquilo que fazemos não é
senão uma gota de água no mar. Mas o mar seria
menor se lhe faltasse uma gota.”
(Madre Teresa de Calcutá)*

ALBERTIN, Alberto Luiz; ALBERTIN, Rosa Maria de Moura. Benefícios do uso de tecnologia de informação para o desempenho empresarial. **Revista de Administração Pública** – Rio de Janeiro 42(2):275-302, Mar./abr. 2008.

ALBERTIN, Alberto Luiz; ALBERTIN, Rosa Maria de Moura. Dimensões do uso de tecnologia da informação: um instrumento de diagnóstico e análise. **Revista de Administração Pública** — Rio de Janeiro 46(1):125-51, jan./fev. 2012.

ALMEIDA, José Elias Feres de. **Qualidade da informação contábil em ambientes competitivos**. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2010.

AMARAL, Juliana Ventura; RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Conservadorismo contábil ainda é discutido? **Revista universo Contábil**, v.8, n.1, p. 70-85. Blumenau, 2012.

ANDION, Carolina. Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. **Caderno EBAPE.BR**, v. 10, n. 1. Artigo 1, Rio de Janeiro, 2012.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da Ciência: Filosofia e Prática da Pesquisa**. 2ª edição revista e atualizada. Editora Cengage Learning, 2012.

AZEVEDO, Carlos Eduardo Franco; OLIVEIRA, Leonel Gois Lima; GONZALEZ, Rafael Kuramoto; ABDALLA, Marcio Moutinho. A estratégia de triangulação: objetivos, possibilidades, limitações e proximidades com o pragmatismo. **IV Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade – EnEPQ**, ANPAD. Brasília, 2013.

BASU, Sudipta. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. **Journal of Accounting and Economics**, n. 24, p3-37, 1997.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade - Teoria e Prática**. 3º ed. São Paulo, 2006.

BLIACHERIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown; FUNARI, Marcos Hime. Governança pública, eficiência e transparência na administração pública. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**. Ano 12, n. 133, Belo Horizonte, 2013.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, 47 (2):469-491. Rio de Janeiro. 2013.

BRASIL. **Decreto nº 5.233, de 6 de outubro de 2004** – Estabelece normas para a gestão do Plano Plurianual 2004 – 2007 e de seus Programas e dá outras providências. Brasília, 2004.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998** - Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 1998.

BRASIL. **Lei complementar 101/2000 (LRF), de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 5 de maio de 2000.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº 03, de 23 de maio de 2001**. Aprova instruções, com vistas a consolidar as informações existentes e unificar os procedimentos de controle necessários ao uso do Siafi. Diário Oficial da União de 31 de Maio de 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Siafi – Manual Web**. Disponível em: < <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: fev. 2011.

BRAUN, Carla Cristine; MUELLER, Rafael Rodrigo. A gestão do conhecimento na administração pública municipal em Curitiba com a aplicação do método OKA — Organizational Knowledge Assessment. **Revista de Administração Pública**, 48(4):983-1006. Rio de Janeiro. 2014.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Democracia, estado social e reforma gerencial (pensata). **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 1, 2001.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Uma nova gestão para um novo Estado: liberal, social e republicano. **Revista do Serviço Público**, Ano 52, n. 1 p. 112-116, São Paulo, 2010.

BRESSER-PEREIRA, L. C: THEUER, Daniela. Um estado novo-desenvolvimentista na América Latina? **Economia e Sociedade**, Ano 2012, número especial, p. 811-829, Campinas, 2012.

BRULON, Vanessa; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; DARBILLY, Leonardo. Choque de gestão ou choque de racionalidades? o desempenho da administração pública em questão. **Revista Eletrônica de Administração**. Edição 74, n. 1, p. 1-34. Porto Alegre, 2013.

CADORE, D.; NIEMIES, J. Implantação de um sistema de custeio na administração pública. **Synergismus scyentifica UTFPR**, América do Norte, 3, mar. 2009.

CARDOSO, Ricardo Lopes. **Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro**. Tese (Doutorado em contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2005.

CARVALHO NETO, Pedro Alcântara de. **O usuário e os sistemas de informação: A utilização do sistema de controle de operações da delegacia legal pelos policiais civis do estado do Rio de Janeiro**. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 700 exercícios**. Elsevier. 3ª Ed. Rio de Janeiro 2007.

CAVALLUZZO A, Ken S.; ITTNERB, Christopher D. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting, Organizations and Society** 29: 243–267, Washington. 2004.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira Santos. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista de Administração Pública** — Rio de Janeiro 46(4):993-1016, jul./ago. 2012.

CEPIK, Marco; CANABARRO, Diego Rafael. **Governança de TI: transformando a Administração Pública no Brasil**. WS Editor. Porto Alegre, 2010.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.4, n. 1 art. 1 p. 1-17. 2010.

COELHO, Antônio Carlos Dias. **Qualidade informacional e conservadorismo nos resultados contábeis publicados no Brasil**. São Paulo, 2007. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2012/ Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 16 – Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Brasília, 2008.

COSTA, Fábio Moraes da; COSTA, Alessandra Cristina de Oliveira; LOPES, Alexsandro Broedel. Conservadorismo em cinco países da América do sul. **Revista de Contabilidade Financeira**, n. 41, p. 7-20. São Paulo, 2006.

DI PIETRO, Maria Svyia Zanella. **Direito administrativo**. 27 Ed. Atlas. São Paulo, 2014.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; FILHO, José Francisco Ribeiro; PERDENEIRAS, Marleide Maria Macêdo. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.6, n. 4, art. 6, p.434-447. 2012.

FRANCIS, Jennifer; SCHIPPER, Katherine. Have financial statement lost their relevance? **Journal of Accounting Research**. V. 37, n. 2, p. 319-352, 1999.

FREITAS JUNIOR, Dionysio Borges de. **Avaliação da administração pública gerencial em municípios por meio de indicadores**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Lavras, 2009.

FUGI, Alessandra Hirano; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Earnings Management no contexto bancário brasileiro. **5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 2005.

GNISCI, Eduardo Francisco dos Santos. **A implementação do sistema de informação de custos do setor público**. Dissertação (mestrado). Fundação Getúlio Vargas – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2010.

HAIR JUNIOR, Joseph et al. **Análise Multivariada de dados**. 5º Ed. Bookman. Porto Alegre, 2005.

HAUNER, D., KYOBE, A. Determinants of Government Efficiency. **World Development**. v. 38, n. 11, p. 1527 – 1542, 2010.

HERBEST, Fabricio Gustavo. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países**. Dissertação (Mestrado em contabilidade). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Vitória, 2010.

HOLANDA, Vitor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de estado**. Ed. FGV. Rio de Janeiro, 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. **IRFS Foundation**. London, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Cidades@**. 2014. Disponível em: < <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php?lang=> >. Acesso em: 22 jul. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOBER, Ralph; LEE, Janet; JULIANA, Ng. Mind your accruals: Perceived usefulness of financial information in the australian public sector under different accounting systems. **Financial Accountability & Management**, 26 (3). Blackwell Publishing Ltd. 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. Ed. Atlas. São Paulo, 2003.

LAUDON, Kenneth C., LAUNDON, Jane P. **Sistemas de Informações Gerenciais: administrando a empresa digital**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007

LEÓN, Huajuapán de. Despite decades of reform, most Mexicans are still a long way from wealth and modernity. **The Economist**, Mexico City and San José Chiapa, 19 Set 2015, Of cars and carts. Disponível em : < <http://www.economist.com/news/briefing/21664939-despite-decades-reform-most-mexicans-are-still-long-way-wealth-and-modernity-cars>>. Acesso em 27 set 2015.

LIMA, Dagomar Henriques; VARGAS, Eduardo Raupp de. Estudos internacionais sobre inovação no setor público: como a teoria da inovação em serviços pode contribuir? **Revista de Administração Pública** — Rio de Janeiro 46(2):385-401, mar./abr. 2012.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 12 · n. 2 · p. 15 – 23. 2009.

LIMA, João Batista Nast de. **Relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2010.

LOPES, Alexsandro Broedel. **A relevância da informação contábil para o mercado de capitais: o modelo de Ohlson aplicado à BOVESPA**. São Paulo, 2001. Tese (Doutorado em contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2001.

LOPES, Alexsandro Broedel. **The relation between firm-specific corporate governance, cross-listing and the informativeness of accounting numbers in Brazil**. Thesis. 2009. Manchester Business School, University of Manchester, 2009.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES, Alexsandro Broedel; SANTANA, Dimitri Pinheiro; COSTA, Fábio Moraes da. A relevância das informações contábeis na Bovespa a partir do arcabouço teórico de Ohlson: avaliação dos modelos de Residual Income Valuation e Abnormal Earnings Growth. **Revista de Administração da USP**. v. 42, n. 4, p. 497-510, 2007.

LUCENA, Wenner Gláucio Lopes. **Avaliação de desempenho no setor público: aplicação de modelos no ministério da ciência e tecnologia**. Tese (Doutorado) – UnB – UFPB – UFRN, João Pessoa, 2011.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil** v. 6, n. 1, p. 253-272. Natal, 2014.

MACÊDO, João Marcelo Alves et al. CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NA ÁREA PÚBLICA: Uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 70-91, jan-abr 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade Governamental**. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Rev. Adm. Pública** [online]. 2010

MARINI, Caio. O contexto contemporâneo da administração pública na América Latina. **Revista do Serviço Público**. Ano 53, n. 4, 2002.

MARTINEZ, Antônio Lopo. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das empresas abertas brasileiras**. São Paulo, 2001. Tese (Doutorado em contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da universidade de São Paulo, 2001.

MELO, Gilmar Ribeiro de. **Governança Corporativa no Setor Público Federal Brasileiro**. Dissertação (mestrado) – Universidade de São Paulo, 2006.

MENDONÇA, Cláudio Márcio Campos de; GUERRA, Lenin Cavalcanti Brito; SOUZA NETO, Manoel Veras de; ARAÚJO; Afrânio Galdino de. Governança de tecnologia da informação: um estudo do processo decisório em organizações públicas e privadas. **Rev. Adm. Pública** — Rio de Janeiro 47(2):443-468, mar./abr. 2013.

MIZURINE, Marcos. **Sistemas de informações gerenciais. Uma ferramenta no auxílio à gestão pública: o caso da controladoria do município do rio de janeiro**. Dissertação (mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, 2000.

MONTEIRO, Renato Pereira; PEREIRA, Cleber Augusto; PEREIRA, Neimar Sousa Pinto. O impacto das reformas da administração pública brasileira na regulação contabilística do setor. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, V. 3, n. 6. 2014.

MORETTIN, Pedro A.; BUSSAB, Wilton de O. **Estatística Básica**. 5^o Edição. Ed. Saraiva. São Paulo, 2004.

MORGAN, David L. Paradigms lost and pragmatism regained: methodological implications of combining qualitative and quantitative methods. **Journal of Mixed Methods Research**. V.1, n. 1, Oregon, 2007.

MOSCOVE, Stephen A.; SIKIM, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

NAVES, Gladston Guimarães. **A contribuição do sistema integrado de administração financeira do governo federal (SIAFI) para a promoção da accountability: a percepção dos usuários**. Dissertação (Mestrado). Fundação Getúlio Vargas – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Rio de Janeiro, 2011.

OLIVEIRA, André Browne Ribeiro e; SILVA, Uilcleides Braga da; BRUNI, Adriano Leal. Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil. **Revista de Estudos Contábeis**, v.3, n.5, p.63-82, Londrina, 2012.

OLIVIERI, Cecília. Os controles políticos sobre a burocracia. **Revista de Administração Pública**. 45(5):1395 – 1424. Rio de Janeiro, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análises**. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULA, Ana Paula Paes de. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n.1, 2005.

PAULO, Edilson. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados.** Tese (Doutorado em contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2007.

PEREIRA, Gênesis Miguel; LUCENA, Wenner Gláucio Lopes. Modelos de avaliação de desempenho no setor público: aplicação na UFPB. **VEREDAS FAVIP - Revista Eletrônica de Ciências**, v. 6, n. 2, 2013.

PEREIRA, José Matias. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Europeia. **Revista de Administração Pública** [online]. Rio de Janeiro 42(1):61-82. 2008.

PEREZ, Gilberto. **Adoção de inovações tecnológicas: um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde.** Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2006.

QUEIROZ, Dilmas Barreto de; XAVIER JUNIOR, Antônio Erivando; MIRANDA, Kleber Formiga. Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: uma avaliação do resultado econômico do curso de administração de uma universidade pública federal. **Revista UNIABEU**, v. 7, n. 16, Belford Roxo, 2014.

REIS, Luciano Gomes dos; SLOMSKI, Valmor; PEREIRA, Carlos Alberto; MELLO, Gilmar Ribeiro. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. **Revista de Informação Contábil – UFPE**. Vol. 1, nº1, 2007.

RIBEIRO, Livia Maria de Pádua. **Contribuição da contabilidade no processo de governança pública em municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas.** Tese (doutorado) – Universidade Federal de Lavras, 2014

SANO, Hironobu; MONTENEGRO FILHO, Mário Jorge França. As Técnicas de Avaliação da Eficiência, Eficácia e Efetividade na Gestão Pública e sua Relevância para o Desenvolvimento Social e das Ações Públicas. **Desenvolvimento em questão**. Ano 11, n. 22, p. 35-61. 2013.

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 32, p. 7 – 22. USP, São Paulo, 2003.

SANTOS, Luis Sérgio Ribeiro dos; COSTA, Fábio Moraes da. Conservadorismo contábil e timeliness: evidências empíricas nas demonstrações contábeis de empresas brasileiras com ADRS negociados na bolsa de Nova Iorque. **Revista de Contabilidade Financeira**, v. 19, n. 48, p 27-36. Universidade de São Paulo, 2008.

SANTOS, Welinton Vitor dos. Sistema de informação de custos do governo federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. **Painel 18/63 IV congresso CAONSAD de Gestão Pública**. 2011.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. A Contabilidade e a Teoria da Informação. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, nº22, setembro/dezembro 1999.

SARLO NETO, Alfredo. **Relação entre a estrutura de propriedade e a informatividade dos lucros contábeis no mercado brasileiro**. São Paulo, 2009. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2009.

SCARPIN, Jorge Eduardo; PINTO, Juliana; BOFF, Marines Lúcia. A relevância da informação contábil e o mercado de capitais: uma análise empírica das empresas listadas no índice brasil. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 7º, 2007, São Paulo (SP). Anais... São Paulo: FEA/USP, 2007.

SERPRO. **Catálogo de soluções**. <www.serpro.gov.br/linhas-negocio/catalogo-de-solucoes>. Acesso em 18/04/2015.

SIAFI. **Consulta unidade gestora – informações do Siafi**. <http://consulta.tesouro.fazenda.gov.br/ug_novosite/consulta_munic.asp?cd_munic=2521&nm_munic=PETROLINA> Acesso em 21/04/2015.

SILVA, Lindomar Pinto; FADUL, Élvia Miriam Cavalcanti. A percepção dos gestores públicos estaduais sobre o seu papel na implantação de novos padrões de eficiência na gestão pública: o GESPÚBLICA. **Administração Pública e Gestão Social**, vol. 3, n. 2, pp. 257-278. Viçosa, 2011.

SILVA, Manoel Soares da. **Utilidade da informação contábil para tomada de decisões: um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa**. Dissertação (mestrado). UFPB-UNB-UFRN. João Pessoa, 2010.

SIQUEIRA, Moema Miranda de; CANÇADO, Vera L. O desafio da efetividade na gestão de serviços urbanos. **Revista do Serviço Público**. Ano 52, n. 4, 2001.

STABILE, Samuel. **Um estudo sobre a desconexão entre usuários e desenvolvedores de sistemas de informação e sua influência na obtenção de informação pelo decisor**. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2001.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, Geoge W. **Princípios de sistemas de informação: tradução da 9ª edição norte-americana**. Cengage Learning, 2010.

TEZZA, Rafael; BORNIA, Antonio Cezar; VEY, Ivan Henrique. Sistemas de medição de desempenho: uma revisão e classificação da literatura. **Gestão & Produção**. V.17, n.1, p. 75-93, 2010.

TURBAN, E.; WETHERBE, J.; MCLEAN, E.; LEIDNER, D. Information technology for management: transforming organizations in the digital economy. **John Wiley & Sons, Inc**, 2006.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. Positive Accounting Theory: A ten year perspective. **The Accounting Review**. Vol. 66, Nº 1, 1990.

ZEGHAL, Daniel; MEHEDHBI, Karim. An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. **The International Journal of Accounting** 41 (2006) 373 – 386.

APÊNDICE A – Tabelas importantes para a pesquisa

Tabela 3 - Classificação das abordagens pesquisadas.

Abordagem	Ano	Abrangência	Critério de classificação quanto à(ao)			
			Tipo de Abordagem	Foco	Nível de Medição	Grau de Complexidade
7-S da McKinsey	1980	CO	PR	NF	TA	ME
Watermann e Peters	1983	CO	TE	NF	ES	ME
Kaplan		CO	TE	FI, NF	TA, ES	ME
Gold	1985	CO	TE	FI	OP	ME
Globerson		CO	TE	FI, NF	TA	BA
Sullivan	1986	CO	PR	NF	OP	BA
Son e Park	1987	CO	PR	NF	TA, OP	BA
Santori e Anderson		CO	PR	FI, NF	ES, TA	BA
Baldrige		CO, SE	PR	NF	ES	ME
Instituter	1988	CO, SE	PR	NF	ES	ME
Baldrige			PR	NF	ES	ME
Instituter		CO	PR	FI	TA, OP	BA
Hiomoto		CO	TE	FI, NF	TA	BA
Fortuin		SE	TE	NF	ES	ME
Parasuraman et al.		CO	TE	FI, NF	TA, OP	BA
Juran		CO	TE	FI, NF	TA, OP	BA
Juran	CO	TE	FI, NF	TA, OP	BA	
Keegan et al.	1989	CO	TE	FI, NF	ES	BA
Anderson e Storhagen		CS	PR	FI, NF	ES	ME
Maskell		CO	PR	FI, NF	ES	ME
Mishra e Pandey		CO	PR	NF	TA, OP	BA
Cross e Lynch		CO	PR	FI, NF	ES, TA, OP	ME
Crawford e Cox	1990	CO	PR	FI, NF	TA, OP	BA
Zarifian		IN	TE	NF	TA	ME
Senge		CO, IN	TE	NF	ES	AL
Dixon et al		CO	PR	FI, NF	ES, TA, OP	ME
Azzone et al.		CO	TE	FI, NF	TA, OP	BA
Eccles	1991	CO	PR	FI, NF	ES	ME
Grady		CO	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Maskell		CO	PR	FI, NF	TA, OP	BA
Sink		CO	TE	FI, NF	TA	ME
Kaydos		CO	TE	FI, NF	TA	ME
Brignall et al.		SE	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Slack		CO	TE	FI, NF	TA, OP	ME
Kaplan e Norton		1992	CO	TE	FI, NF	ES
Christopher	CS		TE	FI, NF	ES, TA	ME
Campos	CO		TE	FI, NF	OP	BA
Eccles e Pyburn	CO		PR	FI, NF	TA	ME
Harrington	1993	CO	TE	FI, NF	TA, OP	BA
Fitz-Enz		IN	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Barker		CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Sink e Tuttle		CO	TE	FI, NF	TA, OP	ME
London e Beatty		IN	PR	NF	TA	ME

Abordagem	Ano	Abrangência	Critério de classificação quanto à(ao)			
			Tipo de Abordagem	Foco	Nível de Medição	Grau de Complexidade
Hronec		CO, IN	PR	FI, NF	TA	AL
Brown e Lecturer		CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Hendricks		CO	PR	NF	TA, OP	ME
Rummler e Brache	1994	CO	PR	FI, NF	ES, TA, OP	ME
Ostrenga e Orzan		CO	TE	FI, NF	ES, TA, OP	ME
Vitale et al.		CO	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Meyer		CO	PR	NF	TA	ME
Neely et al.		CO	TE	NF	TA	ME
Bititci	1995	CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Drucker		CO	TE	NF	ES	ME
Griffin et al.		CO	PR	NF	ES, TA	ME
Rose		CO	PR	NF	ES, TA	ME
Kasul e Motwani		CO	TE	NF	ES	ME
Vokurka e Fliedner	1995	CO	PR	FI, NF	ES	AL
Simons		CO, IN	TE	NF	TA	ME
Lebas		CO	TE	FI, NF	TA, OP	ME
Stewart		CS	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Edwards e Ewen		IN	TE	NF	TA	ME
De Toni e Tonchia		CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Åhlström e Karlsson		CO	PR	NF	TA, OP	ME
Ghalayini e Noble		CO	TE	FI, NF	ES, TA, OP	ME
Moreira		CO, SE	TE	FI, NF	ES	ME
Lorino		CO	TE	FI, NF	TA, OP	ME
Griffin e Page	1996	CO	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Flapper et al.		CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Brown		CO	TE	FI, NF	ES, TA	ME
Bowersox e Closs		CS	TE	FI, NF	TA, OP	ME
Neely et al.		CO	PR	FI, NF	TA	ME
White		CO	TE	FI, NF	ES, TA, OP	AL
Antonioni		IN	PR	NF	TA	ME
Hedges e Moss		IN	PR	NF	TA	ME
Heredia e Natarajan		CO	TE	FI, NF	ES, TA	ME
Bititci et al.	1997	CO	TE	FI, NF	ES, TA, OP	ME
Ghalayini et al.		CO	PR	NF	ES, TA, OP	ME
Daniels e Burns		CO	PR	NF	TA, OP	ME
Sandia laboratories		CO	PR	NF	TA, OP	BA
Universty of California	1997	CO, SE	PR	NF	ES, TA	ME
Stainer		CS	TE	NF	ES, TA, OP	ME
Drogelen e Cook		CO	TE	FI, NF	ES, TA	ME
Boyd e Cox III		CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME

Abordagem	Ano	Abrangência	Critério de classificação quanto à(ao)			
			Tipo de Abordagem	Foco	Nível de Medição	Grau de Complexidade
Trade Family Nevada		CO	TE	NF	OP	ME
Schalkwyk		CO	PR	NF	TA	ME
Ballou		CS	TE	FI, NF	TA, OP	ME
Lambert et al.		CS	TE	FI, NF	TA, OP	ME
Atkinson	1998	CO	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Dornier et al.		CS	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Guimarães		CO, IN	TE	NF	ES, TA	ME
Slack et al.		CO	TE	FI, NF	ES, TA	ME
Rey		CS	TE	FI, NF	ES, TA	ME
Beamon		CS	TE	FI, NF	ES, TA	AL
Schiemann e Lingle	1999	CO, IN	PR	FI, NF	ES, TA	AL
Waggoner et al.		CO	TE	FI, NF	ES, TA	ME
Samson e Terziovski		CO	PR	NF	TA, OP	ME
Cravens et al.		CS	TE	FI, NF	ES	AL
Bourne et al.		CO	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Medori e Steeple	2000	CO	PR	FI, NF	ES	ME
Driva et al.		CO	PR	NF	ES, TA	ME
Dreyer		CS	PR	NF	ES, TA, OP	ME
Suwignjo et al.		CO	PR	FI, NF	ES, TA	AL
Neely e Adams		CO	TE	FI, NF	ES	AL
Ellinger		CS	PR	NF	ES, TA	ME
Daugherty						
Fleury		SE	PR	NF	ES, TA	ME
Holmberg	2000	CS	PR	FI, NF	ES	ME
Devise e Pierreval		CO	TE	FI, NF	TA, OP	ME
Robert		CO	TE	FI, NF	ES	ME
Net Genesis Group		SE	TE	NF	ES, TA	AL
Gunasekaran et al.		CS	TE	FI, NF	ES, TA, OP	ME
McAdam e Bannister		CO	PR	NF	OP	BA
Najmi e Kehoe		CO	PR	NF	TA	BA
Durán		CO	TE	NF	TA	ME
Brewer e Speh		CS	PR	FI, NF	ES	AL
Kelly e Gennard	2001	IN	TE	NF	TA, OP	ME
Stank et al.		CS	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Lambert e Pohlen		CS	TE	FI, NF	TA	ME
Hoek		CS, SE	PR	NF	ES	ME
De Toni e Tonchia		CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Neely et al.		CO	PR	FI, NF	ES	AL
Kochhar e Zhang	2002	SE, CS	PR	NF	ES	ME
Gibb		IN	PR	NF	ES, TA	AL

Abordagem	Ano	Abrangência	Critério de classificação quanto à(ao)			
			Tipo de Abordagem	Foco	Nível de Medição	Grau de Complexidade
Martins		CO	TE	FI, NF	ES	AL
Figge et al.		CO	TE	FI, NF	ES	AL
Supply Chain Council		CS	PR	FI, NF	ES, TA, OP	AL
Ittner et al.		CO	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Kennerley e Nelly	2003	CO	PR	NF	ES, TA	AL
Maskell e Baggaley	2004	CO	PR	FI, NF	TA, OP	ME
Lin e Chen		CO	TE	FI, NF	ES	ME
Robinson et al.		CO, CS, SE	PR	NF	ES, TA	AL
Parasuraman et al.	2005	CO	PR	FI, NF	ES	ME
Díaz et al.		SE	PR	NF	ES	ME
Leachman et al.		CO	PR	FI, NF	ES, TA	ME
Robinson et al.		CO	PR	FI, NF	ES, TA, OP	AL
Bititci et al.		CO	PR	NF	ES	ME
Henri		CO	PR	FI, NF	ES	AL
Lee	2006	SE	PR	FI, NF	ES, TA	AL
Hubbard		CO	TE	FI, NF	ES	ME
Sharma e Bhagwat		CO	PR	NF	ES, TA	ME
Park e Park		SE	PR	FI, NF	ES	AL
Ukko et al.		IN, CO	PR	NF	OP, ES	ME
Searcy et al.	2007	CO	PR	NF	ES	ME
Cliville et al.		CO	PR	NF	ES	AL
Wing et al.		CO	PR	NF	ES	ME

Fonte: TEZZA; BORNIA; VEY (2010)

Tabela 4 - Correlação de Spearman

	SI1	SI2	SI3	SI4	SI5	SI6	QI1	QI2	QI3	QI4	QI5	QI6	QI7	QI8	QI9	UI1	UI2	UI3	UI4	UI5	UI6	UI7	UI8
SI1 Coef.	1,000	,014	,142	,556 ^{**}	,616 ^{**}	,568 ^{**}	,375	,460	,363	,583 ^{**}	,353	,190	-,311	,327	,416 [*]	,280	,539 ^{**}	,149	-,142	,369	-,032	,073	,164
p		,950	,517	,006	,002	,005	,078	,027	,089	,003	,099	,385	,149	,128	,048	,195	,008	,496	,518	,083	,885	,741	,455
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
SI2 Coef.	,014	1,000	,225	,251	,315	,159	,340	,067	,091	-,176	-,019	,259	-,172	-,154	,311	,319	-,078	-,080	,313	,212	,154	,225	,306
p	,950		,301	,248	,143	,469	,113	,762	,680	,421	,933	,232	,433	,484	,148	,138	,723	,715	,145	,331	,482	,301	,155
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
SI3 Coef.	,142	,225	1,000	,347	,389	,349	,294	-,124	,175	,162	,042	,316	,023	,366	,244	,592 ^{**}	,467 [*]	-,058	,193	,435 [*]	,158	,354	,229
p	,517	,301		,105	,067	,102	,173	,572	,425	,459	,847	,141	,916	,086	,262	,003	,025	,792	,379	,038	,472	,098	,294
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
SI4 Coef.	,556 ^{**}	,251	,347	1,000	,635 ^{**}	,170	,324	,032	-,219	,257	,076	,226	-,061	-,024	,156	,270	,298	-,160	-,002	,220	-,228	-,065	,210
p	,006	,248	,105		,001	,438	,132	,886	,316	,237	,732	,300	,782	,913	,476	,212	,167	,465	,993	,313	,295	,767	,336
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
SI5 Coef.	,616 ^{**}	,315	,389	,635 ^{**}	1,000	,362	,307	,351	,152	,171	,046	,382	-,155	,035	,171	,473 [*]	,093	-,149	,158	,696 ^{**}	,105	,200	,288
p	,002	,143	,067	,001		,089	,154	,100	,488	,435	,835	,072	,480	,875	,434	,023	,674	,497	,472	,000	,635	,359	,183
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
SI6 Coef.	,568 ^{**}	,159	,349	,170	,362	1,000	,261	,584 ^{**}	,768 ^{**}	,646 ^{**}	,446 [*]	-,023	-,335	,659 ^{**}	,299	,656 ^{**}	,573 ^{**}	,450 [*]	-,082	,449 [*]	,263	,257	,313
p	,005	,469	,102	,438	,089		,229	,003	,000	,001	,033	,918	,118	,001	,166	,001	,004	,031	,709	,031	,225	,237	,146
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI1 Coef.	,375	,340	,294	,324	,307	,261	1,000	,224	,136	,345	,034	,086	-,145	,272	,467 [*]	,314	,012	,237	,010	,045	-,119	,133	-,023
p	,078	,113	,173	,132	,154	,229		,303	,537	,107	,877	,696	,510	,210	,025	,144	,955	,276	,964	,837	,588	,545	,916
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI2 Coef.	,460 [*]	,067	-,124	,032	,351	,584 ^{**}	,224	1,000	,577 ^{**}	,357	,336	,078	-,367	,291	,416 [*]	,259	,076	,365	-,238	,330	,079	,289	,101
p	,027	,762	,572	,886	,100	,003	,303		,004	,094	,117	,723	,085	,178	,048	,233	,732	,087	,274	,124	,721	,182	,648
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI3 Coef.	,363	,091	,175	-,219	,152	,768 ^{**}	,136	,577 ^{**}	1,000	,491 [*]	,309	,073	-,389	,615 ^{**}	,201	,438 [*]	,359	,555 ^{**}	,062	,429 [*]	,329	,325	,123
p	,089	,680	,425	,316	,488	,000	,537	,004		,017	,151	,741	,066	,002	,358	,037	,092	,006	,778	,041	,126	,131	,577
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI4 Coef.	,583 ^{**}	-,176	,162	,257	,171	,646 ^{**}	,345	,357	,491 [*]	1,000	,258	-,264	-,253	,581 ^{**}	,163	,184	,452 [*]	,511 [*]	-,275	,044	,040	,034	,219
p	,003	,421	,459	,237	,435	,001	,107	,094	,017		,234	,224	,244	,004	,457	,400	,030	,013	,205	,841	,857	,878	,316
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI5 Coef.	,353	-,019	,042	,076	,046	,446 [*]	,034	,336	,309	,258	1,000	,052	-,115	,383	,359	,257	,440 [*]	,035	-,041	,076	,023	-,081	,404
p	,099	,933	,847	,732	,835	,033	,877	,117	,151	,234		,814	,602	,071	,092	,236	,036	,874	,853	,732	,918	,712	,056
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI6 Coef.	,190	,259	,316	,226	,382	-,023	,086	,078	,073	-,264	,052	1,000	,061	,138	,219	,311	,068	,076	,543 ^{**}	,556 ^{**}	,267	,455 [*]	-,033
p	,385	,232	,141	,300	,072	,918	,696	,723	,741	,224	,814		,781	,530	,315	,149	,756	,731	,007	,006	,218	,029	,882
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI7 Coef.	-,311	-,172	,023	-,061	-,155	-,335	-,145	-,367	-,389	-,253	-,115	,061	1,000	-,282	-,554 ^{**}	-,170	-,213	-,412	,174	-,340	-,013	-,401	-,219
p	,149	,433	,916	,782	,480	,118	,510	,085	,066	,244	,602	,781		,192	,006	,439	,329	,051	,427	,113	,955	,058	,315
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI8 Coef.	,327	-,154	,366	-,024	,035	,659 ^{**}	,272	,291	,615 ^{**}	,581 ^{**}	,383	,138	-,282	1,000	,277	,493 [*]	,455 [*]	,544 ^{**}	,073	,193	,170	,192	,033
p	,128	,484	,086	,913	,875	,001	,210	,178	,002	,004	,071	,530	,192		,200	,017	,029	,007	,742	,377	,439	,380	,881
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
QI9 Coef.	,416 [*]	,311	,244	,156	,171	,299	,467 [*]	,416 [*]	,201	,163	,359	,219	-,554 ^{**}	-,277	1,000	,275	,453 [*]	,225	-,029	,219	,113	,601 ^{**}	,133
p	,048	,148	,262	,476	,434	,166	,025	,048	,358	,457	,092	,315	,006	,200		,205	,030	,303	,896	,315	,608	,002	,545
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
UI1 Coef.	,280	,319	,592 ^{**}	,270	,473 [*]	,656 ^{**}	,314	,259	,438 [*]	,184	,257	,311	-,170	,493 [*]	,275	1,000	,393	,319	,218	,670 ^{**}	,480 [*]	,348	,215
p	,195	,138	,003	,212	,023	,001	,144	,233	,037	,400	,236	,149	,439	,017	,205		,064	,138	,318	,000	,020	,104	,323
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
UI2 Coef.	,539 ^{**}	-,078	,467 [*]	,298	,093	,573 ^{**}	,012	,076	,359	,452 [*]	,440 [*]	,068	-,213	,455 [*]	,453 [*]	,393	1,000	,155	-,075	,228	,265	,306	,097
p	,008	,723	,025	,167	,674	,004	,955	,732	,092	,030	,036	,756	,329	,029	,030	,064		,480	,734	,296	,222	,156	,660
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
UI3 Coef.	,149	-,080	-,058	-,160	-,149	,450 [*]	,237	,365	,555 ^{**}	,511 [*]	,035	,076	-,412	,544 ^{**}	,225	,319	,155	1,000	,013	,213	,384	,372	,007
p	,496	,715	,792	,465	,497	,031	,276	,087	,006	,013	,874	,731	,051	,007	,303	,138	,480		,954	,330	,071	,081	,975
N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
UI4 Coef.	-,142	,313	,193	-,002	,158	-,082	,010	-,238	,062	-,275	-,041												

ANEXO A – Documentos complementares



PPGCC- UFAM

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA
MESTRADO PROFISSIONAL

Contamos com a sua participação na realização desta pesquisa acadêmica que visa avaliar a efetividade da informação contábil produzida pelo órgão público sob sua gestão para a tomada de decisões gerenciais.

Caracterização do respondente:

Idade: ____

Sexo: () Feminino; () Masculino.

Escolaridade: () fundamental; () Médio; () Superior - Formação:

_____; () Pós-graduação: _____

Questões Básicas:

- 1) Você já viu um orçamento do órgão que você trabalha?
() Sim () Não
- 2) Você sabe o que é uma dotação orçamentária?
() Sim () Não
- 3) Você já participou contribuindo com sugestões na elaboração de um orçamento, de um Plano Estratégico ou ainda de um plano plurianual (PPA)?
() Sim () Não
- 4) Você já participou de alguma reunião ou audiência pública em que o órgão que você trabalha informava os gastos, principalmente, as aplicações de recursos da união à pessoas não vinculadas institucionalmente a ele?
() Sim () Não
- 5) O órgão possui um Sistema de Informações Integrado?
() Sim () Não () Não sei
Qual: _____
- 6) Em suas atividades operacionais, o órgão faz uso de algum (uns) sistema(s) estruturante(s) do Governo Federal?
() Sim () Não () Não sei
Qual (is): () Sigplan; () Siop; () Siafi; () Siape; () Siasg; () Siorg;
() SCDP

Para responder o restante da pesquisa, considere Sistema de Informações Contábeis como um conjunto de elementos humanos e tecnológicos (software) utilizados para



PPGCC- UFAM

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

MESTRADO PROFISSIONAL

produzir informações contábeis e financeiras que subsidiam tomada de decisões em uma organização.

Não é preciso se identificar. Marque com um “X” apenas uma das opções sugeridas abaixo referente a cada assertiva. Quando não souber informar ou você estiver em dúvida se concorda ou não com a assertiva sugerida, marque a opção indiferente.

Não se esqueça de assinar a Ata de participação da pesquisa. Vale salientar que ela não será vinculada as suas respostas.

Atenção: *não sei informar ou nem concordo, nem discordo.

ASSERTIVA	Discordo efetivamente	Discordo	Indiferente*	Concordo	Concordo plenamente
S1 – As informações produzidas pelo Sistema de Informações Gerenciais (SIG) do órgão que você trabalha atendem as necessidades de seus usuários, principalmente da gestão.					
S2 – Os Recursos Tecnológicos (Softwares e Hardwares) que compõe o sistema de informações contábeis atendem as necessidades dos usuários.					
S3 – Os recursos humanos disponíveis estão capacitados para trabalharem com o sistema de informações contábeis existente.					
S4 – O Sistema contábil existente está adequado as NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.					
S5 – O sistema contábil existente produz os demonstrativos exigidos pela legislação como exemplo: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro					
S6 – O sistema contábil fornece informações de custos que possibilita ser analisada a eficiência dos recursos disponíveis.					
QI1 – Os termos (como por exemplo restos a pagar, receita corrente líquida, despesa liquidada, etc.) são compreensíveis para você.					
QI2 – As prestações de contas do órgão que você trabalha são divulgadas de forma clara e compreensível tanto para					



PPGCC- UFAM

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

MESTRADO PROFISSIONAL

ASSERTIVA	Discordo efetivamente	Discordo	Indiferente*	Concordo	Concordo plenamente
usuários internos, quanto externos.					
QI3 – A apresentação estética dos relatórios contábeis divulgados é feita de forma a despertar a sua atenção (A disposição gráfica; as cores; o tamanho das letras e números despertam a sua atenção)					
QI4 – Sempre que você precisa, obtém por intermédio do sistema de informações contábeis, as informações completas. Por isso, raramente você solicita informações complementares.					
QI5 - Quando você utiliza informações geradas pelo sistema de informações contábeis, você não precisa corrigi-las e/ou solicitar correção.					
QI6 – Você confia nas informações geradas pelo sistema. Por isso, quase nunca precisa conferi-las.					
QI7 – Os relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis não são alvos de críticas por parte dos demais usuários quanto a confiabilidade da informação.					
QI8 – Quando você necessita de informações contábeis, elas estão prontamente à sua disposição (Pontual)					
QI9 – As informações contábeis (como por exemplo as despesas e recursos recebidos) dos programas do governo federal são divulgadas em tempo hábil pelo sistema de informação utilizado pelo órgão.					
UI1 – Frequentemente você utiliza relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis para subsidiar suas decisões.					
UI2 – Você acompanha os gastos públicos referentes aos recursos da União disponibilizados ao órgão que você trabalha por meio de relatórios contábeis.					
UI3 – Os relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis são suficientes para tomada de decisão, ou seja, você					



PPGCC- UFAM

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

MESTRADO PROFISSIONAL

ASSERTIVA	Discordo efetivamente	Discordo	Indiferente*	Concordo	Concordo plenamente
não utiliza relatório que o sistema não contempla.					
UI4 – Apesar dos inúmeros relatórios contábeis exigidos pela norma, você confirma sua utilidade e rejeita a afirmação de que servem apenas para atender a legislação.					
UI5 – Você utiliza a informação contábil para subsidiar o planejamento estratégico. (planejamento de longo prazo)					
UI6 –Você utiliza as informações do sistema de informação contábil para medir desempenho do órgão e avaliar os recursos humanos sob sua gestão.					
UI7 – Você utiliza as informações contábeis para comparar o órgão que você trabalha com outros similares.					
UI8 – Você utiliza as informações contábeis para comparar a atuação do órgão que você trabalha em diferentes exercícios financeiros.					

Muito obrigado por participar desta pesquisa.

Atenciosamente,

Deosio Cabral Ferreira – Mestrando em Contabilidade e Controladoria

Contato: deosiom@yahoo.com.br/ deosioferreira@ufam.edu.gov.br

Fone: (87) 3867-3339/ (87) 8878-8283



PPGCC- UFAM

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

MESTRADO PROFISSIONAL

Roteiro de Entrevista (Contabilistas)

Órgão: _____

Idade: _____

Sexo: () Feminino; () Masculino

Escolaridade: _____

() Funcionário do órgão () Prestador de serviço

Questões:

- 1) Para você qual é a finalidade da Contabilidade Pública?
- 2) Quais são os elementos que mais dificultam o trabalho da contabilidade, os recursos humanos existentes ou a capacidade dos recursos tecnológicos (hardwares e softwares)? Justifique sua resposta.
- 3) Qual a importância dos sistemas de informações estruturantes (Sigplan, Siop, Siafi, Siape, Siasg, Siorg e SCDP) do governo federal para a sua contabilidade?
- 4) As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) é de uso obrigatório. O sistema de informações contábeis existente atende aos normativos contemporâneos? Se não, o que falta ser implementado?
- 5) Na sua opinião, as informações contábeis são claras e compreensíveis para todos os usuários, sejam eles internos ou externos?
- 6) Onde são divulgadas as informações contábeis do seu órgão? Você considera a divulgação suficiente aos interessados por ela?
- 7) Qual o seu julgamento quanto a qualidade da informação gerada pelo sistema de informação contábil?
- 8) Existe algum controle de desvios e erros aplicados em seu órgão?
- 9) A contabilidade frequentemente é demandada a fornecer relatórios para subsidiar as tomadas de decisões do órgão que você trabalha? Quais são as principais informações requeridas?
- 10) Em sua opinião, os gestores consideram a contabilidade importante para o processo de tomada de decisão ou geradora de uma verdadeira “Babel de informações” que serve principalmente para atender as imposições dos regulamentos existentes?
- 11) Você considera a contabilidade importante para o processo de controle social? Justifique sua resposta.



PPGCC- UFAM

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA MESTRADO PROFISSIONAL



Poder Executivo
Ministério da Educação
Universidade Federal do Amazonas
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria - PPGCC



UFAM

TERMO DE COMPROMISSO DE PESQUISA CIENTÍFICA

Prezado(a):

Esta pesquisa, “ANÁLISE DA EFETIVIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERADA NO SETOR PÚBLICO: um estudo exploratório em Unidades Gestoras de Recursos da União sediadas nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA”, será desenvolvida por meio da aplicação de questionários e entrevistas. Sua participação será voluntária neste estudo.

Em qualquer etapa do estudo, você terá acesso ao investigador para esclarecimento de eventuais dúvidas. Contato: **DEOSIO CABRAL FERREIRA**, telefone (87) 8878-8283/ (87) 3867-3339, endereço eletrônico: deosiom@yahoo.com.br.

É garantida aos sujeitos de pesquisa a liberdade da retirada de consentimento e o abandono do estudo a qualquer momento.


As informações obtidas serão analisadas em conjunto com outros sujeitos da pesquisa, não sendo divulgada a identificação de nenhum participante ou quaisquer outras indicações que possam identificar o voluntário da pesquisa. Fica assegurado, também, o direito de ser mantido atualizado sobre os resultados parciais da pesquisa, assim que esses resultados chegarem ao conhecimento do pesquisador.

Não há despesas pessoais para o participante em qualquer fase do estudo. Também não há compensação financeira relacionada à sua participação. Se existir qualquer despesa adicional, ela será absorvida pelo orçamento da pesquisa.

O pesquisador se compromete a manter unicamente consigo todos os dados, bem como utilizá-los somente para esta pesquisa que resultará em dissertação do Programa de Pós-Graduação “Strico Sensu” em Contabilidade e Controladoria (Mestrado Profissional) da Universidade Federal do Amazonas (UFAM), bem como eventuais artigos científicos.

Manaus, 07 de maio de 2015.


Assinatura Pesquisador Responsável


Assinatura do Orientador
Prof. Dr. Augusto Cesar de Almeida Rocha
Faculdade de Tecnologia
Universidade Federal do Amazonas

Av. Rodrigo Octavio Jordão Ramos, 3000.Bloco 07 Campus Universitário
Fone(Fax) 92-3305-4519 - Cep 69077-000 E-mail. ccpgcc.ufam@gmail.com