



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
INSTITUTO DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO
DOUTORADO EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO



JERONIMO ROSÁRIO TANAN PEREIRA

**MEDIAÇÃO IMPLÍCITA DA INFORMAÇÃO E AS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO**

**Salvador
2024**

JERONIMO ROSÁRIO TANAN PEREIRA

**MEDIAÇÃO IMPLÍCITA DA INFORMAÇÃO E AS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação do Instituto de Ciência da Informação da Universidade Federal da Bahia (UFBA), como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciência da Informação. Área de concentração: Informação e Conhecimento na Sociedade Contemporânea.

Linha de Pesquisa: Produção, Circulação e Mediação da informação.

Orientadora: Profa. Dra. Henriette Ferreira Gomes

Salvador
2024

Ficha Catalográfica elaborada pelo Sistema Universitário de Bibliotecas da UFBA-SIBI, pela Bibliotecária Maria de Fátima Martinelli CRB5/551, com dados fornecidos pelo(a) autor(a).

P436 Pereira, Jeronimo Rosário Tanan

Mediação implícita da informação e as demonstrações contábeis do setor público /
Jeronimo Rosário Tanan Pereira. – Salvador, 2024.

165 f: il.

Orientadora: Profa. Dra. Henriette Ferreira Gomes.

Tese (Doutorado em Ciência da Informação) – Universidade Federal da Bahia, Instituto de Ciência da Informação.

1. Informação – Mediação. 2. Demonstrações contábeis. 3. Qualidade da informação. 4. Ciência da Informação. 5. Ciências Contábeis. I. Gomes, Henriette Ferreira. II. Universidade Federal da Bahia, Instituto de Ciência da Informação. III. Título.

CDD: 025.47

CDU: 025.4


JERONIMO ROSÁRIO TANAN PEREIRA

Mediação Implícita da Informação e as Demonstrações Contábeis do Setor Público


Tese apresentada ao Curso de Doutorado em Ciência da Informação do Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação (PPGCI) da Universidade Federal da Bahia (UFBA), como requisito para obtenção de grau de Doutor em Ciência da Informação.

Aprovada em: 08 / 04 / 2024.


Banca Examinadora

Documento assinado digitalmente
 **HENRIETTE FERREIRA GOMES**
Data: 08/04/2024 17:44:40 -0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>


Prof^{ta}. Dra. Henriette Ferreira Gomes - Orientadora – UFBA

Documento assinado digitalmente
 **MARTA LÍGIA POMIM VALENTIM**
Data: 09/04/2024 13:51:20-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>


Prof^{ta}. Dra. Marta Lígia Pomim Valentim - Membro Externo Titular - UNESP

Documento assinado digitalmente
 **ANTONIO GUALBERTO PEREIRA**
Data: 08/04/2024 15:37:49-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Prof. Dr. Antonio Gualberto Pereira - Membro Externo Titular – UFBA

Documento assinado digitalmente
 **ARLINDINO NOGUEIRA SILVA NETO**
Data: 09/04/2024 11:11:18-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Prof. Dr. Arlindino Nogueira Silva Neto – Membro Externo Titular - UFBA

Documento assinado digitalmente
 **RAQUEL DO ROSÁRIO SANTOS**
Data: 08/04/2024 15:11:51-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Prof^{ta}. Dra. Raquel do Rosário Santos – Membro Interno Titular - UFBA

Há três métodos para ganhar sabedoria: primeiro, por reflexão, que é o mais nobre; segundo, por imitação, que é o mais fácil; e terceiro, por experiência, que é o mais amargo.
(Confúcio)

AGRADECIMENTOS

Agradecer é relativamente fácil porque ao chegar em um “ponto final” sabe-se o que e quem contribuiu para tanto. Muitos foram os contribuintes, inclusive fatos que o universo mobilizou “automaticamente, e então a lista de agradecidos ficaria por demais longa e inviável para as regras formais deste documento. Resta-nos então listar, para minimizar ao máximo qualquer injustiça, aquelas pessoas e instituições sem as/os quais a tese não se concretizaria, incluindo Aquele lá do Alto.

A Izabella Schitini, minha esposa, pela paciência, parceria, incentivo e compreensão por todo esse tempo, vez por outra difíceis, mas Deus esteve conosco. Sem ela a conclusão desta tese talvez não ocorresse. A meus herdeiros, Monaliza Schitini Tanan (7a) e Icaro Schitini Tanan (4a) pela parceria e apoio e, certamente, muito de nossa motivação e exemplo a deixar.

Agradecimento aos meus irmãos Florêncio, Antonio Marcos, João Carlos, Linoelson Jorge, Uilson Leandro e Lenilda Tanan, duas dezenas de sobrinhos/as, primos/as (a Débora com carinho), tias/os, cunhadas, etc. que incentivaram direta e indiretamente toda essa jornada, alguns deles até antes, ora sabendo, ora não, do significado e importância dela para a Ciência da Informação, para a Ciência Contábil e para mim. No arco familiar a gratidão máxima é para minha mãe Diva Conceição e para meu pai Antonio Diogo que estiveram ao lado, no modo de cada um, sem condicionar, “aceitando” longas ausências desde minha partida de Itaberaba para Salvador em 1997 para fazer faculdade.

A Professora Henriette F. Gomes que, para além da condição de orientadora, pois impecável e irreparável, se apresentou como amiga, grande incentivadora (quando o desânimo apareceu!) e, portanto, parceira e coautora de verdade. Soube conduzir do alto de sua competência acadêmica e intelectual tudo de forma suave, mas com a rigidez devida todas as variáveis que circunscreveu o período que tivemos contato, presencial e remoto.

Também à Universidade Federal da Bahia (UFBA) que por meio de sua estrutura, normas, servidores/as e dirigentes, sensíveis à importância da formação acadêmica dos servidores públicos que a compõe, tornou possível a construção desta tese. Pela Administração Central da Universidade, diretamente, a Pró-Reitoria de Planejamento e

Orçamento, e, mais direta e especialmente, ao Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação do Instituto de Ciência da Informação (ICI).

Também merece gratidão especial o professor José Carlos Sales e o amigo Samir Lion que, juntos, incentivando e mostrando como retirar “as pedras do caminho” para o ingresso no universo da pesquisa científica da Ciência da Informação, numa atitude admirável de ajudar a muitos, não só a mim, alcançar e desfrutar de tal universo.

Registre-se aqui o agradecimento aos professores das disciplinas que passei como discente no PPGCI. Contribuíram para a conclusão desta tese mais do que possam imaginar, pela competência intelectual, responsabilidade profissional e atenção aos discentes. Ainda no PPGCI devo gratidão a colega Marilene Luzia, que sempre atenciosa e competente contribuiu significativamente nessa jornada.

Indiscutível e indispensável gratidão aos membros da banca de qualificação do projeto de tese, nas pessoas das professoras Henriette Ferreira Gomes, Raquel do Rosário Santos e Marta Pomim Valentim que ao fazerem suas críticas e sugestões proporcionaram a esta tese atingir um novo e elevado patamar qualitativo.

Por fim, porém acima de todos citados anteriormente, a Deus, quando soube, sabiamente, dizer, providenciar e determinar o momento certo de tudo. No seu tempo e não no terreno.

RESUMO

A centralidade desta tese é a mediação implícita da informação e sua relação com as demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público brasileiro. Com grandes avanços em métodos, conceitos, normas e tecnologias, notadamente a partir da segunda metade do século XX, as discussões sobre a importância, tratamento e conceitos de “informação” atingiram alto grau de amplitude e profundidade. Em razão disso, avaliou-se em que medida as demonstrações contábeis são um dispositivo de mediação implícita da informação. Discutiuse os conceitos de mediação da informação, dispositivo na perspectiva foulcaultiana, a evolução e as normas estruturantes aplicadas às demonstrações contábeis do Setor Público no Brasil e o papel dos tribunais de contas a partir de um levantamento de dados por meio da pesquisa documental e de análise de conteúdo nos relatórios de fiscalização/auditoria da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia sustentado no método bibliográfico e de estudo de múltiplos casos. Aplicou-se formulário estruturado em uma amostra de 100 casos. Concluiu-se que as demonstrações contábeis do Setor Público, caracterizadas como informação útil, nas concepções da Ciência da Informação e da Ciência Contábil, podem ser identificadas como dispositivo na perspectiva foulcaultiana. Estas demonstrações são documentos que contribuem para o processo de mediação implícita. Com isso, concluiu-se que as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público devem sofrer ajustes para que se alcance maior efetividade na mediação implícita da informação entre os gestores públicos, cidadãos e órgãos de fiscalização. Os resultados obtidos por meio da metodologia adotada, demonstraram que as ações dos órgãos de fiscalização e controle captam parcialmente o potencial de mediação implícita das demonstrações contábeis do Setor Público.

Palavras-chave: Mediação da informação; Mediação implícita da informação; Contabilidade Pública; Demonstrações Contábeis; Transparência; Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

ABSTRACT

The centrality of this thesis is the implicit mediation of information and its relationship with the financial statements applied to the Brazilian Public Sector. With major advances in methods, concepts, standards and technologies, notably from the second half of the 20th century, discussions about the importance, treatment and concepts of “information” reached a high degree of breadth and depth. For this reason, it was assessed the extent to which financial statements are an implicit mediation device for information. The concepts of information mediation were discussed, a device from the Foucauldian perspective, the evolution and structuring standards applied to the accounting statements of the Public Sector in Brazil and the role of the courts of accounts based on a data collection through documentary research and of content analysis in the inspection/audit reports of the Comptroller General of the Union and the Court of Auditors of the Municipalities of the State of Bahia based on the bibliographic method and multiple case studies. A structured form was applied to a sample of 100 cases. It was concluded that the Public Sector's financial statements, characterized as useful information, in the conceptions of Information Science and Accounting Science, can be identified as a device in the Foucauldian perspective. These statements are documents that contribute to the implicit mediation process. With thus, it is concluded that the financial statements applied to the public sector must undergo adjustments to achieve greater effectiveness in the implicit mediation of information between public managers, citizens and supervisory bodies. The results obtained through the methodology adopted demonstrated that the actions of supervisory and control bodies partially capture the potential for implicit mediation of the Public Sector's financial statements.

Keywords: Mediation of Information; Implicit mediation of information; Public Accounting; Accounting Statements; Transparency; Court of Account of the Municipalities of the State of Bahia.

RESUMEN

La centralidad de esta tesis es la mediación implícita de la información y su relación con los estados financieros aplicada al Sector Público Brasileño. Con grandes avances en métodos, conceptos, estándares y tecnologías, especialmente a partir de la segunda mitad del siglo XX, las discusiones sobre la importancia, el tratamiento y los conceptos de “información” han alcanzado un alto grado de amplitud y profundidad. Por esta razón, se evaluó en qué medida las demostraciones financieras son un dispositivo de mediación implícita de información. Se discutieron los conceptos de mediación de información, un dispositivo desde la perspectiva foucaultiana, la evolución y las normas estructurantes aplicadas a los estados contables del Sector Público en Brasil y el papel de los tribunales de cuentas a partir de un levantamiento de datos a través de investigación documental y análisis de contenido en los informes de inspección/auditoría de la Contraloría-General de la Unión y del Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Bahia a partir del método bibliográfico y estudios de casos múltiples. Se aplicó un formulario estructurado a una muestra de 100 casos. Se concluyó que los estados financieros del Sector Público, caracterizados como información útil, en las concepciones de la Ciencia de la Información y la Ciencia Contable, pueden identificarse como un dispositivo en la perspectiva foucauldiana. Estas declaraciones son documentos que contribuyen al proceso de mediación implícita. Así se concluye que los estados financieros aplicados al sector público deben sufrir ajustes para lograr una mayor efectividad en la mediación implícita de información entre los gestores públicos, los ciudadanos y los organismos de inspección. Los resultados obtenidos a través de la metodología adoptada demostraron que las acciones de los órganos de supervisión y control capturan parcialmente el potencial de mediación implícita de los estados financieros del Sector Público.

Palabras clave: Mediación de información; Mediación implícita de information; Contabilidad Pública; Demonstraciones Contables; Transparencia; Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Bahía.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Estrutura da teoria matemática da comunicação	p. 34
Figura 2	Balanço Patrimonial	93
Figura 3	Demonstração das Variações Patrimoniais	94
Figura 4	Balanço Financeiro	95
Figura 5	Balanço Orçamentário	96
Figura 6	Demonstração do Fluxo de Caixa	97
Figura 7	Evolução e tendência dos graus de mediação	121
Figura 8	Dinâmica da mediação	136

LISTA DE QUADROS

		p.
Quadro 1	Pesquisas interdisciplinares entre Ciência da Informação e Ciência Contábil.	22
Quadro 2	Perspectivas conceituais para a informação – décadas de 1960 a 2000	29
Quadro 3	Dimensões da mediação da informação	44
Quadro 4	Relação de operações da CGU – 2015-2019	72
Quadro 5	Definição dos exercícios de análise dos casos	73
Quadro 6	Identificação dos casos de estudo	74
Quadro 7	Classificação e escala dos graus de mediação	78
Quadro 8	Técnica de análise e áreas da CI	80
Quadro 9	Estruturas e competências de órgãos de fiscalização e controle	100
Quadro 10	Grau de mediação implícita das demonstrações contábeis	113
Quadro 11	Categorização das unidades de registro	117
Quadro 12	Legislação aplicada a fiscalização e controles	145

LISTA DE TABELAS

		p.
Tabela 1	Proporção do grau de mediação implícita das demonstrações contábeis.	114
Tabela 2	Proporção da mediação implícita das demonstrações contábeis – ano 1.	114
Tabela 3	Proporção da mediação implícita – ano 2.	115
Tabela 4	Proporção da mediação implícita – ano 3.	115
Tabela 5	Proporção da mediação implícita – ano 4.	116
Tabela 6	Frequência de unidades de registro por categoria.	119
Tabela 7	Evolução dos graus de mediação.	120
Tabela 8	Proporção dos graus de mediação por ano – 1 – 4.	122
Tabela 9	Grau de vinculação por exercício.	124
Tabela 10	Mediação implícita - ano eleitoral (2012; 2016).	124
Tabela 11	Vinculações e relações temáticas – ano não eleitoral.	126
Tabela 12	Vinculações e relações temáticas – ano 2012 – 2019.	127
Tabela 13	Vínculos contextuais das unidades de registro.	127
Tabela 14	Média do grau de mediação – 2012-2019.	128
Tabela 15	Vinculação técnica e longitudinal das unidades de registro.	129
Tabela 16	Unidades de registro e proporção por grau de mediação.	148

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia-Geral da União
BF	Balanço Financeiro
BO	Balanço Orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CI	Ciência da Informação
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission</i>
CN	Congresso Nacional
DC	Demonstrações Contábeis
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DSMP	Dispositivos tecno-semioprágmatícos
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
GAO	<i>Government Accountability Office (USA)</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IRB	Instituto Rui Barbosa
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
MARE	Ministério de Administração e Reforma do Estado
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NAO	<i>National Audit Office (UK)</i>
NAP	Nova Administração Pública
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NBASP	Norma Brasileira de Auditoria Aplicada ao Setor Público
NBC TG EC	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral Estrutura Conceitual
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público
NBCPA	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional de Auditoria
NYSE	<i>New York Stock Exchange</i>
ONU	Organização das Nações Unidas
PDRAE	Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado
RCPG	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação

TCM	Tribunal de Contas do Município / Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
TQM	<i>Total Quality Management</i>

SUMÁRIO

	P.
1	INTRODUÇÃO 17
2	REFERENCIAL TEÓRICO E EMPÍRICO 26
2.1	O FENÔMENO INFORMAÇÃO E CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO 26
2.2	RELAÇÃO DE PODER E INFORMAÇÃO 30
2.2.1	Teoria de Agência e assimetria de informações 30
2.2.2	Regime de informação e poder: conceitos e interrelações 35
2.3	MEDIAÇÃO DA INFORMAÇÃO 36
2.3.1	Categorias da mediação da informação 38
2.3.2	Dispositivos de Mediação da Informação 41
2.3.3	Dimensões da Mediação da Informação 43
2.3.4	Mediação implícita da informação 45
2.4	ESTADO E REGULAÇÃO 47
2.4.1	Teorias e estrutura do Estado 47
2.4.2	Governança, transparência e estruturas de controles 54
2.5	CIÊNCIA CONTÁBIL E MEDIAÇÃO DA INFORMAÇÃO 60
2.5.1	Ciência Contábil: aspectos históricos, finalidades e desdobramentos mediadores 60
2.5.2	Demonstrações Contábeis, prestação de contas do Setor Público e mediação implícita 65
3	TRAÇADO METODOLÓGICO DA PESQUISA 68
3.1	METODOLOGIA CIENTÍFICA 68
3.2	PROBLEMA E OBJETIVOS DE PESQUISA 69
3.2.1	Problema de pesquisa 69
3.2.2	Objetivos da pesquisa 69
3.3	DELINEAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA 70
3.3.1	Métodos 70
3.3.2	Universo e amostra 71
3.3.3	Técnica e instrumento de coleta e análise de dados 74
3.4	PROCEDIMENTO DE COLETA E TRATAMENTO DE DADOS 76
3.5	ABORDAGEM DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS 78
4	RESULTADOS DA PESQUISA 81
4.1	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: DISPOSITIVO DE MEDIAÇÃO IMPLÍCITA 81
4.1.1	Demonstrações contábeis do Setor Público 87
4.1.2	Balanco Patrimonial (BP) 92
4.1.3	Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) 93
4.1.4	Balanco Financeiro (BF) 94
4.1.5	Balanco Orçamentário (BO) 95
4.1.6	Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) 97

4.1.7	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	98
4.2	ENTIDADES DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE NO BRASIL	98
4.2.1	Fiscalização e controle externo na Administração Pública Federal	101
4.2.2	Fiscalização e controle interno na Administração Pública Federal	105
4.2.3	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia	108
4.3	MENSURAÇÃO QUALITATIVA DA MEDIAÇÃO IMPLÍCITA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	111
4.3.1	Classificação qualitativa da mediação implícita	113
4.3.2	Categorização e unidades de análise	116
4.3.3	Evolução do grau de mediação	120
4.3.4	Marcos temporais: efeitos cronológicos, normativos e eleitorais	123
4.3.5	Vinculação técnica ou longitudinal	129
5	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	131
5.1	INTERPRETANDO AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO COMO DISPOSITIVO DE MEDIAÇÃO IMPLÍCITA	131
5.1.1	Dispositivo	131
5.1.2	A informação contábil e seus atributos	133
5.1.3	Dimensões da mediação implícita	135
5.2	ANÁLISE TÉCNICA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: MEDIAÇÃO IMPLÍCITA	137
5.2.1	Competências dos órgãos de fiscalização e controle	141
5.2.2	Mensurando o potencial de mediação das demonstrações contábeis	147
5.2.3	Proposições ao processo de mediação implícita das demonstrações contábeis	149
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	151
	REFERÊNCIAS	156
	APÊNDICES	164

1 INTRODUÇÃO

Há no mundo classificação do conhecimento em grandes áreas, as quais se desdobram em outras subáreas. Entre elas estão as Artes, as Ciências da Natureza e as Exatas e, com mesmo grau de importância e finalidades, as Ciências Sociais. Esse conjunto tem-se mostrado suficiente para garantir o entendimento do homem como ser social, no aspecto relacional (consigo, com os outros e com a natureza), intelectual/filosófico e físico (saúde). É a ciência, portanto, que define os limites, as discussões e os resultados que esta tese traz.

O elemento fundamental para determinar a existência de uma ciência é a “posse” de um objeto de estudo, circunscrito de tal forma que não coincide este com o de outra. Porém, não haver coincidência não possibilita concluir, no espaço do conhecimento científico, que uma ciência caminhará indefinidamente solitária. Ao contrário, verifica-se que algumas ciências obtêm saltos de desenvolvimento a partir de estudos e pesquisas com o suporte de outra(s). A Química e a Física contribuem com os estudos da Biologia e estas com a formulação de leis no mundo das ciências jurídicas, sem nenhuma delas deixar de existir ou perder a “posse” de seus objetos.

Neste pressuposto de possibilidades de união entre ciências, os elementos constitutivos desta tese se sustentam e se complementam através do diálogo entre a Ciência da Informação e a Ciência Contábil. A primeira como a responsável por conhecer e estudar as propriedades e comportamento da informação (Borko, 1968) e o documento como seus objetos e a segunda em conhecer e estudar o patrimônio das entidades, públicas ou privadas.

A Ciência, portanto, não se dissocia do cotidiano, do pensar, do fazer consciente e inconsciente, do refletir, do não fazer, do ocorrido e do que ocorrerá. O momento histórico em que a Ciência interage com esse mundo implica em uma via de mão dupla de interferências, ou seja, ela interfere no mundo e o mundo interfere na Ciência.

É a partir do contexto histórico que os pesquisadores, individualmente ou por meio de entidades públicas e privadas, se esforçam para solucionar os problemas deste contexto nos aspectos relacionais do homem, pois nele se conhece as fronteiras do conhecimento sobre determinada ciência e objeto de estudo e, com ele, indaga-se o que pode (ou deve) ser feito para avançar essa fronteira, resolver ou propor soluções a problemas ou esclarecer fatos filosóficos, sociais, técnico-práticos ou acadêmico-científicos da sociedade.

Na ambiência do Brasil recente, retroagindo um período por volta de duzentos anos, constata-se um conjunto de fatos representativos que, sem mensurar grau de importância, juízo de valor ou impactos sociais, o da constituição formal do Brasil com a independência

em 1822 e, na sequência, sessenta e sete anos depois, a instituição da República como forma de Governo e a criação do Tribunal de Contas União (TCU) em 1890, são fundamentais para compreender e contextualizar o problema de pesquisa aqui proposto. Seguindo para o Século XX vivenciou-se a mudança da capital do país para Brasília, a passagem pelo período de administração do Brasil pelos militares (1964 – 1985), a promulgação da Constituição Federal em vigor (1988) e o Plano Real, iniciado em 1994, que deu estabilidade econômica ao país, representam outros fatos que contribuem com esta compreensão. Mais recentemente, o país procedeu a eleições regulares e deu posse, aos/às candidatos/as eleitos/as, perfazendo um período de razoável regularidade no ordenamento político nacional nas últimas três décadas. O resultado de tudo isso é o Estado Brasileiro (República Federativa do Brasil) com vinte e seis Estados, Distrito Federal e 5.570 municípios, que, somados ao Governo Federal (União) perfaz um total de 5.598 entes públicos *stricto sensu*. É o quinto maior país do planeta com seus 8,5 milhões de km² e uma população da ordem de 213 milhões de habitantes. Em território representa metade da Rússia e é um pouco menor que os Estados Unidos, porém pode-se colocar 93 países como Portugal, 78 países como a Guatemala ou 13 como a França dentro do Brasil. Cabe aqui essa curta digressão histórica e da dimensão do país para contextualizar e introduzirmos aspectos do Setor Público que serão abordados ao longo desta tese, que ora vincula-se direta ou indiretamente a eles.

A grande dimensão do País justifica parcialmente, ao mesmo tempo que explica, termos um orçamento público anual da ordem de R\$5 trilhões e patrimônio da ordem R\$8 trilhões. Esses valores são representações monetárias que viabilizam, por exemplo, direta ou indiretamente, o funcionamento do maior programa de imunização do mundo, a oferta de educação para 1.335.254 (um milhão, trezentos e trinta e cinco mil, duzentos e cinquenta e quatro) de estudantes de graduação em uma rede de educação de mais de 100 (cem) instituições de ensino superior (INEP, 2020), ser proprietário de dezenas de empresas, incluindo a participação majoritária no capital da maior empresa de energia do País¹, e o controle e fiscalização da maior floresta tropical do mundo. O Estado, por si só, não faz acontecer tais programas ou ações. É apenas uma “pessoa jurídica” sem espírito próprio de funcionamento. Tudo isso depende, essencialmente, da ação humana, quando do planejamento ou no momento da execução desses programas e de toda a “máquina” estatal.

¹ Trata-se da Petrobras. É classificada como a maior empresa do país em valor de mercado e está sempre entre as primeiras posições entre as maiores da América Latina. Essas posições mudam com certa frequência tendo em vista que as empresas desse setor da economia (energia: petróleo e gás) são avaliadas pelo valor de suas ações que são negociadas diariamente em bolsa de valores do mundo todo e seguem, por conseguinte, a lei de oferta e procura que sofre influência de oscilações de mercado e da política, interna e externa.

Recaem, portanto, essas ações sobre os mais de 11 milhões de servidores públicos, incluindo as três esferas de governo e os três poderes (IPEA, 2021). Entre esses, encontra-se os agentes políticos, que assumem responsabilidades por determinado período de tempo, eleitos pelos cidadãos, e que, conforme determinações constitucionais, apresentam prestações de contas dos atos praticados, ou não, durante as respectivas gestões que assumem. Essa dinâmica da gestão e da prestação de contas a “terceiros” constituem os elementos que Jensen e Meckling (1976) definiram como Conflito de Agência, em que a confluência de interesses entre gestores e cidadãos pode estar bem distante do que é publicizado, haja vista, por exemplo, as inconsistências constatadas por órgão de controle em 95% das prestações de contas apresentadas por gestores dos municípios do Estado da Bahia, implicando em não aprovação plena, incluindo situações graves que se opina² pela reprovação das respectivas prestações de contas apresentadas pelos gestores (Pereira, 2010). Esse mesmo Estado, com essas dimensões, infraestrutura e forma de funcionamento, inclusive no que tange ao econômico-financeiro, tem a necessária fiscalização e controle técnicos por órgãos estatais com estas competências.

A estrutura do Estado brasileiro, expressamente definida na Carta Magna (Brasil, 1988), contempla a existência dos entes federados e a divisão das competências na oferta de serviços e bens públicos à sociedade. Além dessa divisão, a mesma Carta estabelece a forma de financiá-los, ou seja, como cada ente adquire os recursos para ofertá-los. Em resumo e simplificadamente, o financiamento se dá pelos cidadãos, ou pagando os tributos ou emprestando dinheiro ao Estado. Então, caberá aos gestores, arrecadar e gastar. Acrescenta-se, como elemento estrutural (federalismo fiscal), a transferência de recursos da arrecadação de um ente público para outros. Ocorre, por exemplo, com as transferências do Governo Federal de parte da sua arrecadação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para Estados e municípios para que estes executem seus próprios programas e ações de governo. Como relatado anteriormente, são colocados à “disposição” desses gestores, em especial os municipais, valores substanciais e que, por vezes, não são bem administrados, por diversos motivos, inclusive o desvio de sua finalidade legal, propositadamente (corrupção). Entre esses desvios, dois de maior repercussão nacional podem ser mencionados, a título de exemplo, haja vista as pretensões desta tese:

- I. a máfia das ambulâncias (Operação Sanguessuga) deflagrada no ano de 2006 gerou desvios de recursos públicos estimados em R\$100 milhões em corrupção

² Órgãos de fiscalização e controle do tipo tribunais de contas emitem **opinião** sobre prestações de contas dos gestores cabendo ao Poder Legislativo a **decisão** se aprova ou desaprova as mesmas. Este é um modelo definido na Constituição Federal atendendo às regras constitucionais da competência própria de cada Poder.

desde o ano de 2001, na qual dezenas de agentes públicos, entre deputados federais, prefeitos e servidores públicos, sofreram sanções, como prisões e perdas de cargos públicos, conforme conclusões da Comissão Parlamentar de Inquérito – CPI, aberta neste mesmo ano. Ocorreu por meio de emendas parlamentares do Orçamento Federal enviadas a prefeituras para compra de ambulâncias por meio de licitações fraudadas e parte do dinheiro retornava, em forma de corrupção, para deputados e prefeitos;

- II. o segundo exemplo refere-se à operação iniciada em 2014 e denominada de Lava Jato, que alcançou grande projeção na mídia hegemônica pelo uso da bandeira de combate à corrupção no âmbito da Petrobrás. Tornou-se, conforme entendimentos de especialistas e órgãos, a maior operação de combate a corrupção planejada e executada no País. Contudo, os fatos apurados nos últimos anos demonstraram os graves desvios dessa operação, que forjou provas, ameaçou e pressionou pessoas para obtenção de delações premiadas, cujas provas eram inexistentes, operando na articulação do ex-juiz Sérgio Moro, os procuradores do Ministério Público Federal, outras instâncias da justiça e a grande mídia hegemônica que foi determinante na construção de um consenso nacional de que a referida operação era competente e realmente importante para o combate à corrupção, o que levou o País a retrocessos político, econômico e social. Retrocessos que até hoje repercute na sociedade brasileira, tendo colocado em risco não apenas a Petrobrás e grandes empresas da construção civil, mas a própria soberania nacional.

Estes dois exemplos, fartamente noticiados pela mídia televisiva e jornalística demonstram a relevância tanto o indiscutível combate à corrupção quanto de um exame acurado do *modus operandi* da justiça, mas também dos órgãos e mecanismos de controle, de modo a fazer realmente avançar o saneamento no uso de recursos públicos e o combate à corrupção. No bojo deste assunto, entre 2016 e 2020 a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão público com *status* de ministério da União, realizou 311 operações especiais de combate à corrupção que somam valores da ordem de R\$2 bilhões desviados dos mais diversos programas de governo, com destaque para os relativos à saúde e educação (CGU, 2020). Entre as competências legais atribuídas a esse órgão de auditoria interna do Governo Federal está a de fiscalizar a execução de gastos financiados com recursos sob a responsabilidade do Governo Federal. Dito isso, este órgão fiscaliza as despesas executadas pela esfera de governo da qual faz parte e aquelas executadas pelas outras duas esferas,

quando estas recebem recursos daquela que financia, a federal. Por essa razão a CGU tem a competência de fiscalizar os recursos repassados pela União a todas as prefeituras do Brasil, exceto transferências constitucionais/legais.

Observa-se que o gestor público ao assumir a responsabilidade do cargo, terá, em momentos distintos, órgãos da estrutura governamental com *expertise* e domínio técnico fiscalizando a execução de seus atos, manifestando-se quanto à adequação dos mesmos. Essa fiscalização ocorre por meio da verificação, não somente, de documentos contábeis, orçamentários e financeiros. Estes são denominados, agregadamente, de demonstrações contábeis.

Pressupõe-se, portanto, que os agentes públicos que realizam a tarefa da fiscalização conhecem e dominam a linguagem, conteúdo e propósitos dos documentos fiscalizados, que registram os atos de gestão. Assim sendo, não se exige ao cidadão comum as tarefas de checar e verificar todos esses documentos, mas aos servidores públicos capacitados e formados para tais tarefas, que as exercem em nome daqueles, pois são os destinatários da fiscalização dos atos do gestor público.

A estrutura do Estado é grande e os mecanismos de seu funcionamento são complexos, porém normatizados. A primeira dessas normatizações está representada pela Constituição Federal que, a fim de garantir o conhecimento amplo e irrestrito dos atos dos gestores públicos e o próprio processo de fiscalização pelos Poderes Legislativos, emplacou o princípio da publicidade e a obrigatoriedade de prestação de contas desses gestores. Além disso, leis infraconstitucionais e um arcabouço complementar e regulatório de normas de natureza orçamentária, contábil e financeira reforçam e reiteram o princípio da publicidade. Este, por sua vez, exige a elaboração de um conjunto de documentos com conteúdo eminentemente orçamentário, contábil e financeiro, que tem como objetivo fundamental garantir transparência e o regular uso dos recursos públicos, na amplitude que esse arcabouço alcança.

Não obstante esse volume de legislação, regulamentadora, os gestores conseguem contorná-las para darem efetividade às práticas ilegais que desviam recursos públicos, pois como visto, os órgãos de fiscalização constataam e registram, continuamente, em qualquer esfera ou poder estatal, irregularidades cometidas.

Exposto todo esse contexto da função dos órgãos de fiscalização estatal, ainda que de forma agregada, de avaliar as demonstrações contábeis na perspectiva de gerar informação ao processo decisório, a pesquisa sobre mediação da informação vinculada à Ciência Contábil e/ou aos documentos técnicos por ela produzidos seria inexistente se não fosse três teses que

abordam diretamente essa relação entre as duas ciências. Uma foi defendida em 2007 por Ângela Denise Gratão Amorim no Departamento de Biblioteconomia da Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo, onde tratou da qualidade da informação contábil a partir da comunicação institucional via demonstrações contábeis, considerando-as dispositivos de mediação institucional entre empresas de capital aberto e investidores. A outra, também defendida no mesmo Departamento, em 2014, por Nelma Terezinha Zubek Valente, abordou a qualidade da informação contábil a partir da perspectiva da Ciência da Informação. Este estudo deu enfoque à assimetria de informação contábil existente entre produtores da informação contábil (gestores de companhias de capital aberto) e usuários da informação contábil (investidores) contrariando os princípios de qualidade da informação contábil, previstos pela norma (à época a Resolução CFC nº 1.374/2011). A terceira, também defendida em 2014, abordou a mediação da informação contábil, nas perspectivas tributária/fiscal e pública, mas não propriamente as demonstrações contábeis. Vê-se relacionado a seguir, no Quadro 1, estas teses, com intersecção entre a Ciência da Informação e a Ciência Contábil, e um artigo que investigou o quanto as demonstrações contábeis do Setor Público brasileiro possuíam dos atributos de qualidade da informação preconizados pela Ciência da Informação.

**Quadro 1 - Pesquisas interdisciplinares entre Ciência da Informação e
Ciência Contábil**

Auto/a(es/as)	Título	Tipo/Inst./ano	Resumo/resultados
AMORIM, Ângela Denise Gratão	A mediação da informação contábil sob a ótica da ciência da informação.	Tese/ECA/ USP/2007	Um estudo sobre os serviços informacionais (mediação institucional) prestados por empresas de grande porte a investidores com base nos relatórios financeiros. Conclui-se que as demonstrações contábeis realizam a mediação da informação, conforme preceitos da Ciência da Informação.
VALENTE, Nelma Terezinha Zubek	Qualidade da informação contábil na perspectiva da Ciência da Informação	Tese/ECA/ USP/2014	Fez-se um estudo sobre a percepção de agentes qualificados (agentes de mercado) sobre a qualidade da informação contábil de empresas de capital aberto . A assimetria de informações (conflito de interesse) entre o produtor da informação e o usuário foi um dos principais resultados, além de listar os atributos de qualidade que contribuem de fato para a tomada de decisões.
BATISTA, Carmem Lúcia.	Mediação e apropriação da informação pública: a educação fiscal	Tese/ECA/ USP/2014	Estudo abordou a mediação e apropriação da informação pública a partir de dispositivos de educação fiscal de um Estado brasileiro . A educação fiscal serviu para prescrição (normatizar) de condutas e não na apropriação afirmativa da informação (fiscal) pública.
PERES, L. N; BARBOSA, W. N.; VARELA, P. S.	Qualidade do Relato Financeiro do Setor Público sob a ótica das características qualitativas	Artigo/ANP CONT/202 1	O estudo investigou trabalhos acadêmicos publicados em base de dados que utilizaram os atributos de qualidade da informação para avaliar a qualidade dos relatórios financeiros (do setor público) . Concluiu-se com a organização de uma estrutura hierárquica das características qualitativas e classificação de itens operacionais relacionados a cada característica.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Com o pressuposto explícito da interdisciplinaridade registram-se apenas essas três pesquisas. Outras, tratando e discutindo o tema mediação da informação, estão mencionadas ao longo desta tese.

Em complemento a essas pesquisas científico-acadêmicas as normas técnicas que definem características e atributos da informação contábil serão cotejadas para ratificação delas aos preceitos científicos ou à efetividade nos dispositivos elaborados pela Ciência Contábil no âmbito do setor público.

Traçar uma linha de interpretação e análises, à luz do escopo desta tese, direcionou-nos a propor o problema: as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público são eficazes como dispositivos que potencializam a mediação implícita da informação entre cidadãos e gestores públicos? E como objetivos, pretendeu-se avaliar e mensurar se a eficácia das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público são efetivas como dispositivos que potencializam a mediação implícita da informação entre cidadãos e gestores públicos, por meio do alcance dos objetivos específicos de:

- a) avaliar em que medida as demonstrações contábeis do setor público caracterizam-se como dispositivo de mediação implícita da informação.
- b) verificar como os aspectos técnicos obrigatórios e teórico-conceituais exigidos para a elaboração das demonstrações contábeis do ente público município são avaliados pelos órgãos de fiscalização e controle públicos para identificá-las como dispositivos de mediação implícita.
- c) mensurar a eficácia das demonstrações contábeis como dispositivo de mediação implícita da informação entre o gestor público e o cidadão.

Para responder à pergunta de pesquisa e alcançar os objetivos traçados, optou-se pela pesquisa de nível descritivo, com a adoção dos métodos documental e estudo de múltiplos casos, articulando as abordagens qualitativa e quantitativa das informações obtidas a partir da análise dos conteúdos contidos nos documentos examinados, registrados no instrumento criado para esta pesquisa em formato de um formulário

Este estudo está delimitado por 8 (oito) anos de estudo, entre 2012 e 2019. Os casos foram identificados a partir da aplicação de critérios objetivos capazes de tornar viável a realização da pesquisa, perfazendo um total de 100 casos. O universo da pesquisa corresponde às demonstrações contábeis dos municípios do Estado da Bahia e amostra composta por casos correspondentes aos últimos cinco anos na fase do levantamento inicial da pesquisa (entre 2015 e 2019), compondo um total de 100 casos.

Nesta fase da pesquisa os dados coletados foram tratados para análise e interpretação, visando, no atual contexto histórico, associar os conhecimentos da Ciência da Informação e da Ciência Contábil para responder a inquietações quanto aos agenciamentos, normas e práticas dos setores públicos que facilitam ou dificultam o processo de comunicação, compartilhamento e transmissão da informação de natureza pública, assim como dos limites e potencialidades do documento balanço como um dispositivo de mediação implícita da informação.

O caminho percorrido neste estudo se apresenta em um conjunto de seis capítulos, que se inicia nesta introdução, seguida da fundamentação teórica e empírica, da apresentação do traçado metodológico da pesquisa, da apresentação e discussão dos resultados à luz do referencial e das considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E EMPÍRICO

O contexto social é permeado de incontáveis relações. É possível, nas limitações do conhecimento científico, popular ou religioso, listar algumas delas de maneira muito claras e distintas. Na família é perceptível uma relação sentimental que envolve hierarquia. No trabalho há relações de respeito, hierarquia, responsabilidade, ética e poder. Nas instituições formais, há relações de poder, comando e hierarquia. Em todas elas, podem ser constatadas relações de caráter macro e micro, inter e intra instituições. Na família, por exemplo, existem as relações dos pais com os filhos e entre a família e outras famílias e destas com a igreja. No universo das organizações empresariais, ditas do mundo dos negócios, as relações estabelecidas são formadas a partir de uma lógica do cerne do sistema capitalista que está, em apertada síntese, na separação entre proprietários do capital e os que não o possuem e da necessidade de sobrevivência desses negócios que impõe relações entre eles, ditas, “predatórias”. O Setor Público não está isento de fazer parte do universo das relações dos entes acima mencionados, pelo contrário, está intrinsecamente envolvido nas mais diversas etapas do funcionamento da sociedade, sendo ele, na condição de pessoa jurídica, agente ativo, passivo ou mediador.

Este capítulo lança luz sobre estudos realizados que possuem conteúdos teórico-conceituais e técnicos que dialogam com o problema de pesquisa desta tese. A discussão é iniciada com a compreensão do significado de informação. Faz-se, na sequência, uma análise de como a “informação” interfere na determinação e configuração de poder à luz de Bernd Frohman e Michael Foucault. Apresenta-se, a seguir, a mediação da informação, apresentando conceitos a ela atribuído, tipos, dimensões e como ela estabelece laços com a sociedade e o protagonismo social de cidadãos.

2.1 O FENÔMENO INFORMAÇÃO E CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO

O fenômeno informação está presente desde que o homem passou a registrar os fatos, coisas, acontecimentos, desejos, emoções e a imaginação, de forma material ou cultural. Exemplos a dar são dos mais variados e, talvez até infinitos. Um mais recente é o livro eletrônico que armazena, em bites, o pensamento (ideia) humano. Um bem longínquo no tempo é o desenho feito em paredes de cavernas para a representação do ritual místico/religioso de um determinado grupo social que o fez. Outro mais novo é a mensagem transmitida por e-mail, a uma velocidade ultra rápida de um continente a outro. Outra também

longínqua no tempo é o sinal de fumaça de fogueira com a finalidade de transmitir uma informação, não obstante ainda ser utilizada ora por necessidade, ora para representação/afirmação de cultura de um grupo social.

A indissociabilidade entre o agir humano e a informação trouxe como consequência um estoque inimaginável de dados e informações causando preocupação sobre acessar e usar de forma útil e efetiva a informação. Quanto às informações registradas em dispositivos diversos que ficam sob a guarda e gestão de unidades de informação (bibliotecas, arquivos e museus, por exemplo) vêm sofrendo mudanças significativas tanto em relação aos dispositivos de suporte aos registros, quanto nos ambientes informacionais.

Checar, portanto, o que a informação significa, qual a sua dimensão, seus efeitos sobre os vários aspectos da vida e em especial ao da ciência, é de fundamental importância para o escopo desta tese. Receberá especial atenção as análises sobre os dispositivos, abordagens e mediação da informação, numa perspectiva do uso que se faz da mesma.

A informação está presente em qualquer época ao longo da história, nos variados estratos da vida em sociedade e nos ambientes em que o homem se fez (se faz) presente. “Consumir” informação não é mera prerrogativa ou privilégio dos indivíduos do século XXI. Numa perspectiva sociológica a informação é elemento modificador da consciência do sujeito e de seu grupo (Barreto, 1994, p. 18). Numa outra perspectiva, a fisiológica, destaca-se as conclusões de Platt (*apud* Batista, 2014, p. 26) de que a informação é “essencial à **sobrevivência fisiológica**, não apenas à sobrevivência social do sujeito.” (Batista, 2014, p. 26). Shera (*apud* Batista, 2014) nos coloca a abordagem epistemológica da informação como necessário para o raciocínio (processar informações) das pessoas, organizando e tecendo padrões a partir do que lhe é apresentado como informação. O processo contínuo de relações sociais, com seus arranjos cognitivos e as relações simbólicas, construídas a partir de informações da própria realidade empírica e da consciência coletiva em movimento, traz consigo o estoque informacional, tácito e explícito, são os propulsores da modificação da consciência e da construção de novos sentidos, construindo diferentes formas de perceber a realidade pelo sujeito (Shera, 1977; Platt, 1959; Melucci, 2001; Dretske, 2008; *apud* Batista, 2014, p. 25-27).

Para Barreto (2007, p. 23)

A informação sintoniza o mundo, pois referencia o homem ao seu passado histórico, às suas cognições prévias e ao seu espaço de convivência, colocando-o em um ponto no presente, com uma memória do passado e uma perspectiva de futuro; o indivíduo do conhecimento se localiza no presente

contínuo que é o espaço de apropriação da informação, Assim, qualquer reflexão sobre as condições políticas, econômicas ou sociais de um produto ou serviço de informação está condicionada a existência de uma premissa básica, que é a sua relação com uma geração do conhecimento.

Com todas essas preocupações e considerando a relevância do tema, a informação ganhou o *status* de objeto científico, sob a tutela da Ciência da Informação a qual se fará um breve relato dela e de sua finalidade.

Em 1968, Borko, um dos primeiros estudiosos da CI, a descreveu como “[...] a disciplina que investiga as propriedades e o comportamento da informação, as forças que governam o fluxo da informação e os meios de processamento da informação para a sua ótima acessibilidade e usabilidade.” (Valente, 2014, p. 30). A década de 1960 do Século XX foi essencialmente a década de emergência do campo do conhecimento Ciência da Informação. A pretensão não é explorar epistemologicamente a origem dessa ciência, porém dois pontos, neste momento, cabem destaque.

O primeiro tem relação com sua jovialidade. Para Smith, Tálamo e Kobashi (*apud* Valente, 2014, p. 32) a Ciência da Informação “[...] é um campo científico em construção, não havendo ainda consenso quanto ao seu objeto e campo abrangido [e que] [...] a constituição da área na interdisciplinaridade, propondo quadros nocionais tomados de empréstimos de disciplinas tais como a Lógica, a Administração, a Linguística, a Teoria Geral dos Sistemas, a Psicologia, as Ciências da Computação, etc.” Valente (2014) identifica a constituição da área na interdisciplinaridade. Isso ocorreu, e explica a origem da Ciência da Informação dado que seu objeto de estudo é a informação que, como destacado anteriormente, é o elemento que compõe e é essencial a qualquer ramo do conhecimento humano.

Para Rendón Rojas (*apud* Valente, 2014, p. 32) cada disciplina [ciência] deve possuir uma identidade própria para “interatuar com as demais” e que a interdisciplinaridade, presente no núcleo central da identidade da Ciência da Informação, é o diálogo necessário em função da complexidade do fenômeno a estudar.

O segundo diz respeito ao conteúdo do próprio conceito. Pretende a Ciência da Informação investigar a *informação*, no âmbito de suas propriedades e comportamentos. Exige, em razão da amplitude do significado de informação e por este estar presente em qualquer área científica que a Ciência da Informação se faz interdisciplinar por essência e não por opção. Essa investigação, como posto no conceito deve considerar e ponderar as “forças que regem o fluxo da informação”. Isto também justifica a interdisciplinaridade, visto que a produção da informação sofre influências de detentores de poder, simbólico e político.

Portanto, existem “regentes” que direcionam a produção da informação ou seu fluxo. Por fim, mas não menos importante, também são direcionados os meios de processamento da informação para sua acessibilidade e usabilidade.

Para nos aproximar de discussões mais atuais sobre o “fenômeno” informação é pertinente uma observação sobre a evolução do conceito para “informação” no âmbito das discussões de cunho científico. Resultados apresentados por Gomes (2016; 2017) organizam como esse conceito evoluiu ao longo de cinco décadas, iniciando na década de 1960 do Século XX, conforme pode ser visto no Quadro 2.

Quadro 2 – Perspectivas conceituais para a informação – décadas de 1960 a 2000

DÉCADA	TEÓRICOS	CONCEITO DE INFORMAÇÃO
1960	BORKO (1968)	Objeto com propriedades e comportamentos, que é produzida e circula pela via de um fluxo informacional, acessada e utilizada através do processamento de seu conteúdo.
1970	SHERA (1971)	Trindade do atomismo: (1) conteúdo; (2) base tecnológica de produção e transmissão; (3) recepção em determinado contexto social.
	WERSIG / NEVELING (1975)	Informação como processo – definida a partir de diversas abordagens: estrutural, do conhecimento, da mensagem, do significado, do efeito (orientada para o receptor) e do processo.
	BELKIN / ROBERTSON (1976)	Informação como algo capaz de alterar estruturas. O “estado anômalo do conhecimento” do usuário o motiva a buscar informações – a potência criadora da informação é acentuada.
1980	BROOKS (1980)	Informação transforma as estruturas (subjetivas e objetivas) do indivíduo.
	MIKHAILOV (1983)	Resultado de atividades sociais de produção de conhecimento e como aspecto transformador da realidade.
1990	BUCKLAND (1991)	Informação como coisa (por ter materialidade); informação como conhecimento (se refere a fatos, assuntos etc.); informação como processo (ato de informar). A informação refere-se ao que foi elaborado a partir de fontes documentais e de dados da própria experiência
	WERSIG (1993)	Conhecimento em ação.
	Le COADIC (1996)	Conhecimento inscrito (gravado) na forma escrita (impressa ou digital), oral ou audiovisual.
2000	HJØRLAND (2002)	Informação sob a perspectiva de um conceito social no âmbito da análise de domínio e comunidades discursivas.
	CAPURRO (2003)	Categoria antropológica que corresponde ao fenômeno das mensagens humanas.
	FROHMANN (2008)	Coloca em relevo o caráter social e material da informação; chama a atenção para os regimes de informação e para o caráter público da informação.

Fonte: Gomes (2016).

Agregando esses conceitos, Gomes (2016) apresentou seu conceito com base no processo de comunicação e transmissão quando diz que a informação é “[...] o conhecimento em estado de compartilhamento.” Compartilhar passa a ser o ato que promove o conhecimento a partir da informação.

2.2 RELAÇÃO DE PODER E INFORMAÇÃO

As ações humanas, de âmbito pessoal ou organizacional, têm provocado a produção inimaginável de dados, viabilizada, não somente, por novos equipamentos (máquinas) capazes de registrar imediatamente e permanentemente essas ações. A produção de novos conhecimentos por organizações de pesquisa, o registro dos fatos produtivos, do meio ambiente, e tantos outros, inclusive no âmbito da individualidade, impôs, por consequência, a organização e gestão da informação e do conhecimento, que se apresentou com um histórico crescente exponencial ao longo do Século XX. Essa tarefa está sob a responsabilidade, primeiramente, das ciências da informação, como Biblioteconomia, Arquivologia e Museologia, que, com o suporte dos espaços de informação e das tecnologias da informação e comunicação, custodiam, gerenciam e disponibilizam a informação produzida e registrada. Sem dúvida, pelo volume extraordinário de dados e informações produzidas diariamente, essa tarefa só é possível, não somente, em razão da miniaturização de armazenamento e das tecnologias de comunicação, a exemplo da rede mundial de computadores (internet).

Poucas são as ações ou atos praticados que prescindem de informação qualificada. A potencialidade de possuir essa informação qualificada garante Poder em relação a quem não a possui. A seguir, far-se-á discussões sobre como o Poder está inter-relacionado com a posse de informação qualificada, entendida essa como aquela que provoca benefícios superiores para aquele que a possui em detrimento da posse nas mesmas condições por outro.

2.2.1 Teoria de Agência e assimetria de informações

A questão do Poder foi estudada na área da Ciência da Informação por Brito e Pinheiro (2015) em um artigo apresentado no XVI Encontro Nacional de Pesquisa em Ciência da Informação (ENANCIB). Em sua pesquisa os autores estudaram a criação do Poder Informacional por parte do Departamento de Defesa e das agências de inteligência dos EUA e o estabelecimento de um conjunto de instrumentos de desinformação, com o intuito de manter e ampliar sua influência de poder. A Internet é analisada como ferramenta com vistas à criação de uma arquitetura informacional cuja prevalência fosse estadunidense. O estudo objetivou identificar as principais características do processo de conformação do Poder Informacional, e parte dos instrumentos empregados pela potência estadunidense para manter e ampliar sua hegemonia. Os autores concluem que essa nova esfera de poder pelos EUA, o informacional, para além dos ganhos iniciais da criação e regulação da nova rede mundial,

apoiar-se-ia em diversas estruturas institucionais voltadas para a realização de operações de informação, conjugando técnicas de desinformação, decepção e operações psicológicas.

Todas essas relações envolvem poder/hierarquia alicerçado/a em informação útil. Jensen e Meckling (1976) afirmam que o Poder nas organizações se estabelece a partir de conflitos. Entre estes conflitos pode-se destacar o de posse da informação. Os autores afirmam, com base nessa teoria, que alguém delega responsabilidades a outro, pois não possui condições ou tempo para fazê-las. Eles nominam um desses indivíduos de Agente e o outro de Principal. O primeiro é o que age em nome de outro, o Principal. Na administração pública, aqui representando uma organização formal, a teoria se aplica naturalmente pelo sistema democrático estabelecido, onde algumas pessoas são eleitas para administrar o patrimônio público em nome de uma coletividade, o Principal. Configura-se um distanciamento programado entre estes dois elementos do sistema (o Agente e o Principal) que, ao utilizarem-se da informação como a “ponte” que os ligam, esta assume papel de relevância. Tanto mais será a eficácia e eficiência dessa ponte quanto mais transparente for o Agente em relação ao Principal (Amorim, 2007). Para a administração pública, divulgar a informação é ato obrigatório, com algumas exceções. Porém essas informações divulgadas estariam sustentando as hipóteses da Teoria de Agência?

Indagações parecidas estão presentes na área da Ciência da Informação, quando Rabello (2013) considera o percurso investigativo da Ciência da Informação e admite, sob diferentes perspectivas, as construções teóricas influenciadas pelas dimensões objetiva e/ou subjetiva e/ou social da informação. Em sua pesquisa o autor identifica elementos conceituais acerca das noções de usuário empregadas em construtos modelares da área.

Para tanto, realizou-se uma investigação tendo como *corpus* 15 revisões de literatura sobre necessidade, busca, comportamento e uso de informação publicadas na *Annual Review of Information Science and Technology* – ARIST. A análise do corpus permitiu ilustrar a relação sujeito-objeto nas abordagens ‘tradicionais’ e ‘alternativas’, direcionadas, respectivamente, às dimensões objetiva e subjetiva de informação, bem como permitiu a proposição dos modelos ‘sistêmico’ e ‘emergente’, este último composto pela relativa atração das dimensões subjetiva e social. (Rabello, 2013, p. 57)

Com base nisso, se questiona se é possível uma relação sujeito-objeto nas abordagens tradicionais da Teoria de Agência ou, até mesmo, novas alternativas para a teoria da Administração pública direcionadas às dimensões objetiva (demonstrativos financeiros das organizações públicas, como as prefeituras) e subjetiva (cidadãos) da informação na esfera pública.

Estaria então o usuário da informação pública como, sem dúvida, participante ativo da relação estabelecida na relação de Agência entre Agente e Principal. Destarte que a relação exige um terceiro, dado que se torna difícil que um cidadão consiga interpretar a maior parte das informações públicas em geral e, menos ainda, em específico, as Demonstrações Contábeis. Sabendo-se previamente de tal contexto, o legislador preocupou-se e instituiu que órgão técnico especializado auxiliaria esse cidadão na ação de fiscalizar.

No setor privado da economia, o Mercado, a fiscalização e o controle do patrimônio são de responsabilidade do(s) proprietário(s) do mesmo. Outra pessoa não está preocupada com o patrimônio de um terceiro senão o próprio dono. Já no Setor Público o patrimônio é de todos e por isso a fiscalização é, ou deve ser, de interesse e prerrogativa de todos, pois o gestor age em nome de terceiros, quais sejam, a população que o elegeu, direta ou indiretamente.

Porém essa fiscalização recebe críticas do “Principal”. Não satisfeita com a ação do Agente que elegeu para administrar o patrimônio público e programas de governo, através de pleitos eleitorais, recorre ao mecanismo da mudança do Agente. Prioriza a forma mais simples, pois, já instituído no processo eleitoral, desconsidera e negligencia a análise de informações disponibilizadas pelas organizações públicas, que se apresentam em diversos aspectos, como o econômico, financeiro, social e de desempenho. As informações das demonstrações contábeis são as que nos interessam nesta pesquisa.

A Ciência da Informação tem se voltado para estudos desse tipo (Almeida Júnior, 2009; Jensen e Mickling, 1976; Gomes e Miranda, 2016). Isso porque a informação é um bem essencial para acompanhar as ações de pessoas ou organizações, se claras, precisas e úteis. Borko (1968) já sinalizava nesse sentido quando afirmou que a informação deve possuir, em palavras mais modernas, de uma “usabilidade ótima”.

Exemplo disso são os estudos de Gomes e Miranda (2016) sobre controles internos da Administração pública, que consiste na auditoria, acompanhamento e fiscalização das informações e atos de gestão dos agentes públicos. Em seu artigo, os autores apresentam os resultados da avaliação de risco e procedimentos de controle dos controles internos praticados pelas quatorze Universidades Federais da Região Nordeste. E concluem que os controles internos têm uma relação direta com necessidade de constante melhoria do controle da Administração pública. Ter controle, por conseguinte, guarda uma estreita relação com a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, com o interesse público.

Por outro lado, no âmbito da administração pública a informação é, por vezes, imprecisa, complexa e até omitida, mas o que é publicizado para a população deduz-se como

completa, precisa, fidedigna e útil. Mas algumas dificuldades referentes a informação pública possuem diversas nuances que vão de encontro às qualidades acima citadas, a saber:

- a) o cidadão comum, em geral, é desconhecedor de dados técnicos (contábil, econômico ou financeiro);
- b) estudiosos e entidades de acompanhamento das ações políticas de agentes públicos (como os controles internos citados anteriormente), confirmam que a informação contábil-econômico-financeira, principalmente advinda de órgãos públicos, é produzida em bases pouco confiáveis;
- c) a imprecisão e falta de fidelidade das informações gera dificuldades na sua organização, circulação e disseminação.

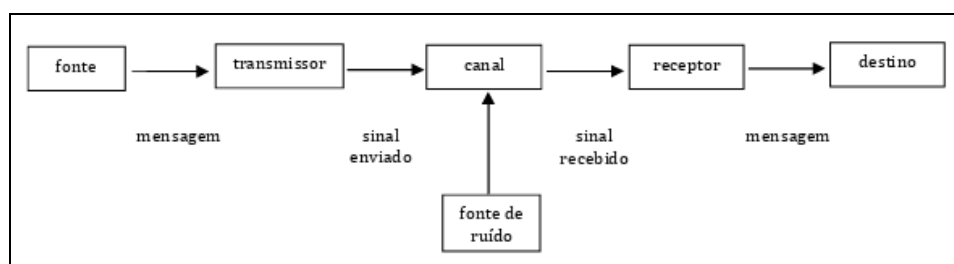
Ainda no âmbito da informação como instrumento de Poder Lopes e Valentim (2013) fizeram um amplo estudo relacionando informação e mercado de capitais. Os/As autores/as afirmam que neste tipo de local as informações são utilizadas como subsídios para a tomada de decisão de investidores, e similarmente às informações públicas, no mercado de capitais as principais informações são as de cunho econômico, político, contábil e as referente aos resultados financeiros das empresas que possuem ações negociadas em Bolsa de Valores. Coincidindo com nossa indagação as autoras alertam que é fundamental que os agentes envolvidos – principalmente as sociedades corretoras – estabeleçam processos de gestão que contenham um conjunto de critérios para a organização e o tratamento das informações coletadas em jornais, agências de notícias e nas próprias empresas que negociam ações.

Assim, é fundamental estabelecer rigor no que tange aos mecanismos de recuperação dessas informações, o que requer mais do que tecnologia, porquanto são necessárias ações que irão propiciar que os conteúdos informacionais sejam disponibilizados com consistência, clareza e fidedignidade, de forma que os usuários possam recuperá-los em tempo hábil. Além disso, esses processos devem proporcionar o uso eficiente das informações recuperadas pelos usuários, de modo que possam utilizá-las visando subsidiar as decisões de compra ou venda de ações. (Lopes; Valentim, 2013).

Como visto a partir dos/as autores/as da Ciência da Informação, esta pode auxiliar na resolução de problemas críticos da sociedade moderna (Souza, 2007). Isso porque, ainda segundo esta autora, essa ciência se propõe ao estudo do comportamento humano bem como a potencialidade de armazenamento de informações por meio das tecnologias. A informação disponível ao Principal pode não estar tendo utilidade para a definição de decisões ou da

determinação de Poder, cabe então verificar quais ruídos da informação das demonstrações contábeis estão presentes a ponto de dificultar a construção efetiva do processo comunicativo que possibilita seu uso pleno no processo de tomada de decisão, conforme modelo de Shannon e Weaver (*apud* Borko, 1968). Este modelo está apto a identificar a sequência que uma informação (mensagem) percorre até o seu destino (usuário da informação). Foi adjetivado de matemático porque tinha o objetivo de resolver questões relativas à logística da comunicação. Há estudos desenvolvidos a partir desse modelo dado que a “peça” fundamental do modelo, a informação, é o objeto da Ciência da Informação (Sá, 2018), portanto, utilizado com frequência no campo desta Ciência. O processo de comunicação tem suas origens no campo da Ciência da informação com a estrutura da comunicação formulada por Shannon e Weaver (1949), representado na Figura 1.

Figura 1 – Estrutura da teoria matemática da comunicação



Fonte: Shannon e Weaver (1949)

O modelo matemático de comunicação elaborado por Shannon e Weaver (1949) é linear, seguindo etapas sequenciais e unidirecional. As variadas estruturas que representam o processo comunicativo, elaboradas após esse modelo, seguem essa proposta por Shannon e Weaver, com pequenas adaptações terminológicas.

Está representado nesse modelo o Agente o Principal da Teoria de Agência, pois para garantir e realizar o processo de prestação de contas, ou seja, a entrega dos resultados ao Principal a partir daquilo que havia de recursos disponíveis ao Agente, carece este de um transmissor para a mensagem que será recepcionada pelo seu destinatário, efetivo ou potencial. Esse processo dar-se por um canal de comunicação. Nesse modelo diz-se que o canal é a fonte de ruído. Reduzir, portanto, este ruído, e assim garantir o máximo de eficácia no objetivo prévio da fonte ao tempo em que atende à demanda do destinatário ou do usuário da informação, representa o esforço maior de algumas áreas de conhecimento, incluindo a Ciência Contábil e a Ciência da Informação.

2.2.2 Regime de informação e poder: conceitos e inter-relações

Dois assuntos possuem intersecção relevante e de indiscutível interlocução teórica com o problema desta pesquisa. Um deles é o regime de informação. Conceito explorado por Bernd Frohmann na década de 1990 do Século XX. O segundo está associado ao conceito de Poder e dispositivos de Poder, formulados por Michael Foucault.

Para Frohmann, o regime de informação significa uma configuração envolvendo atores, recursos e um fluxo informacional. Textualmente conceitua dessa forma: “[...] regime de informação pode ser definido como qualquer sistema estável ou rede nos quais os fluxos informacionais transitam por determinados canais [de específicos produtores, via estruturas organizacionais específicas] para consumidores ou usuários específicos.” (Frohmann, 1995, xx). Pela abrangência de assuntos observáveis no conceito, não obstante curto, como contextos sociais, políticos, econômicos e sociais, Bezerra *et ali* (2016, p. 64) consideram complexa a base da definição formulada por Frohmann. Ainda para Bezerra *et ali* (2016), na Ciência da Informação, esse Regime “[...] se configura como uma formação social conjunta de elementos em rede – como atores sociais (sujeitos, dispositivos e tecnologias), regras de poder, a organização e a gestão da informação que se operacionalizam em políticas sociais com produtos e serviços.” Esta definição possui três assuntos que perpassam de forma representativa e intrínseca o escopo desta tese, além de trazer à tona as ideias de Michael Foucault de Poder e dispositivo de Poder. O dispositivo, na concepção foucaultiana “[...] é a rede de relações que se pode estabelecer entre elementos heterogêneos: discursos, instituições, arquiteturas, regulamentos, leis, medidas administrativas, enunciados científicos, proposições filosóficas, morais, filantrópicas, o dito e o não-dito.” (Gonçalves *apud* Bezerra *et ali*, 2016).

Observa-se que os itens que compõem os conceitos aqui abordados têm como pano de fundo a sociedade em seu tempo histórico. Mais recentemente, ao final do Século XX, foi firmado o termo “sociedade da informação”, dada uma nova realidade de tratamento, gestão e uso da informação, muito em razão das estruturas das tecnologias da informação e comunicação (TIC) ultra modernas e da produção em massa de conhecimento, porém Bezerra *et ali* (2016) destaca que, de igual ou maior importância, são as políticas de informação que condicionam a produção e consumo de informação e conhecimento. Estes autores se baseiam em González de Gómez (*apud* Bezerra *et ali*, 2016, p. 63) que afirma que a “[...] a sociedade da informação poderia ser entendida como aquela em que o regime de informação caracteriza e condiciona todos os outros regimes sociais, econômicos, culturais, das comunidades e do estado.”

Assim teríamos os dispositivos estabelecidos como a rede de interconexão entre os elementos que os constituem. Do mesmo modo, os regimes de informação estão compostos de “[...] normas técnicas e comportamentos, práticas culturais, hábitos, estruturas de conhecimento, formas organizacionais, processos decisórios individuais e do setor privado, as tecnologias, as leis formais e as regulamentações de governos oficialmente reconhecidos.” (Braman *apud* Bezerra *et ali*, 2016, p. 63). Documentos regulamentadores das atividades de gestão do setor público se enquadrariam como elemento de um regime de informação.

Nessa amplitude das discussões, os balanços aplicados ao setor público, também denominados demonstrações contábeis, constituem-se nos principais dispositivos a serem utilizados e/ou determinados pelo regime de informação para um determinado contexto social, que dá o caráter principal e substância a um sistema social, que evolui em fases (Unger; Freire *apud* Bezerra *et ali*, 2016, p. 64).

Na direção de um *locus* de análise de aplicação de regime de informação a esta pesquisa, avalia-se a interpretação de autores sobre a relação entre política, informação e Poder. Observa Bezerra *et ali* (2016) que essa relação busca compreender “[...] o como processos, serviços e produtos de informação se formam, se ordenam, se desordenam e se estabilizam nos espaços de informação.” O *locus*, para esta tese, passa a ser a conjuntura que se formalizou, institucionalmente, no Estado (governos municipais, estaduais e federal) de implementar, manter e fortalecer os órgãos de fiscalização e controle sobre as ações de gestores públicos, onde foram estabelecidas competências, responsabilidades de natureza especializada e os serviços e produtos ofertados à sociedade, circunscritos em uma estrutura política-administrativa do Estado brasileiro à luz da norma/regramento máximo estabelecido, a Constituição Federal. Neste Regime de informação, o de fiscalização e controle estatal, variados dispositivos garantem a ordem e estabilização, a exemplo das demonstrações contábeis e as normas de ação pragmática dos órgãos de fiscalização e controle.

2.3 MEDIAÇÃO DA INFORMAÇÃO

Um dos pilares de sustentação das discussões envoltas nesta tese é a mediação da informação. Fez-se, anteriormente, exposição sobre o significado de “informação” e a ciência que a investiga. De modo que, em complemento, far-se-á uma discussão sobre “mediação”, conceituando-a e descrevendo seus elementos constitutivos.

Mediar, do latim *mediatio*, “[...] é o ato ou efeito de mediar ou auxiliar como intermediário entre pessoas ou grupos de pessoas.” (Botelho, 2019, p. 95). Trata-se de um

termo amplo e utilizado, na atualidade, por várias ciências, a exemplo do Direito, que o utiliza no sentido de resolver conflitos por um terceiro. A Ciência da Comunicação utiliza o referido termo para mediação cultural e, na Educação, o utiliza como elemento que contribui para a discussão e construção de aprendizagem.

Na área da Ciência da Informação o termo tem uma representação importante. Parte-se de um pressuposto de que toda informação necessita e deve ser divulgada, disseminada, difundida, ou seja, torná-la pública por alguma forma ou meio, a fim de atingir os usuários a que se destina (Valente, 2014, p. 50). Este pressuposto adequa-se perfeitamente àquelas produzidas pelos órgãos públicos ou resultado das ações de indivíduos que os dirigem esses órgãos por força de normas jurídicas, inclusive a maior delas, a Constituição Federal, no caso do Brasil. Outro conceito aderente aos contornos desta pesquisa é de Polistchuck e Trinta (*apud* Valente, 2014, p. 148).

Mediar significa fixar entre duas partes um ponto de referência comum, mas equidistante, que a uma e a outra faculte o estabelecimento de algum tipo de inter-relação. Mediações são estratégias de comunicação. Pelas mediações de que participa, o ser humano representa a si próprio e aquilo que se passa em seu entorno, fazendo com que ocorra uma positiva produção de sentidos, a serem propostos e transacionados, e, finalmente, partilhados. (Polistchuck e Trinta, *apud* Valente, 2014, p. 148)

No mesmo sentido, afirmam Lara e Conti (*apud* Valente, 2014, p. 50) que

Disseminar informação supõe tornar público a produção de conhecimentos gerados ou organizados por uma instituição. A noção de disseminação é comumente interpretada como equivalente à de difusão, ou mesmo de divulgação. Assume formas variadas, dirigidas ou não, que geram inúmeros produtos e serviços, dependendo do enfoque, da prioridade conferida às partes ou aos aspectos da informação e dos meios utilizados para sua operacionalização.

Das definições acima destacadas fica evidente o fator “disseminação” ou “transferência”. No bojo desse assunto Lara e Conti (*apud* Valente, 2014, p. 51) abordam o assunto da informação útil, que por sua vez, remete à discussão do usuário que, sem ele, o próprio processo de mediação não ocorreria. No pensamento de Almeida Júnior e Santos Neto (*apud* Valente, 2014) esses usuários são os sujeitos que “[...] despertam novas necessidades e, conseqüentemente, novas mediações.” Alertam que a mediação é decorrência de um processo. Este portanto, a mediação engloba o fator “disseminação da informação”, mencionado por

Lara e Conti (*apud* Valente, 2014), e os usuários envolvidos (Almeida Júnior e Santos Neto, *apud* Valente, 2017), pois esta disseminação terá um destino, que fará uso dessa informação.

Noutro universo de abordagem para a “variante” do conceito de mediação da informação, Defrêne e Gellereau (*apud* Batista, 2004) apontam para o aspecto da não neutralidade na informação e que os “sistemas de mediação” carregam consigo motivações e interesses implícitos do agente, aqui considerado pelas autoras agentes no universo da cultura. Esse sistema “[...] permite mostrar o verso das ações de comunicação, como a exposição, as condições de possibilidade da manifestação: o conceito de expo-sistema permite desenhar a articulação de diferentes tipos de mediação política de pesquisa que alimenta o evento e o torna possível, (política de público, etc.)” (Batista, 2014). Esse sistema tem sua face visível por meio da “situação de mediação”, ou seja, a manifestação em si concebida em função do público.

Contudo, a compreensão da mediação da informação e o avanço dos estudos acerca dela no âmbito da Ciência da Informação se intensificam a partir da formulação conceitual de Almeida Junior (2009), que a entende como

Mediação da informação é toda **ação de interferência** – realizada em um processo, por um profissional da informação e na ambiência de equipamentos informacionais, direta ou indireta; consciente ou inconsciente; singular ou plural; individual ou coletiva; **visando a apropriação de informação** que satisfaça, parcialmente e de maneira momentânea, uma necessidade informacional, gerando conflitos e novas necessidades informacionais. (grifo nosso)

A partir dessa abordagem conceitual robusta de Almeida Júnior (2009), as pesquisas sobre mediação da informação passaram a focalizar as camadas desse conceito, explorando as diferentes categorias de ações mediadoras, com maior destaque para as categorias de mediação explícita, implícita, consciente e inconsciente. Dentre essas categorias, este estudo se situa especialmente no foco da categoria da mediação implícita e seus dispositivos.

2.3.1 Categorias de mediação da informação

A mediação da informação pode ocorrer a partir de uma relação direta com o usuário, ou indireta, sendo estes, portanto, os dois tipos em que se classifica a mediação da informação. A primeira chama-se de mediação explícita da informação, a segunda, mediação implícita (Almeida Júnior, 2009). O estabelecimento das categorias da mediação da informação tem sustentação nas três etapas do fluxo informacional que, na perspectiva de Barreto (2007, p. 24) são:

- a) criação da informação (fato, ideias e imagens se transmutam da mente do autor para uma inscrição de informação);
- b) sistema de armazenamento, recuperação da informação (seleção, entrada, classificação, armazenamento, recuperação, uso);
- c) realidade (assimilação, apropriação da informação pelo indivíduo), sendo esta a ordem que a informação percorre, iniciando com a “língua de pensamento do gerador [autor] para um texto de informação”, e finalizando com o processo de “[...] cognição que transforma a informação em conhecimento. Uma interiorização da informação para um subjetivismo privado” (Barreto, 2007, p. 24), intermediado pela etapa de tratamento da informação que viabiliza esta última. Esta etapa que medeia os dois extremos é que assumirá a classificação se implícita ou explícita.

A mediação, como já observado anteriormente, pressupõe uma ação que necessariamente, está voltada para o usuário (o indivíduo em seus mais variados papéis e condições físico-intelectuais). Almeida Júnior e Santos Neto (2014, p. 101) dizem que “[...] mediação da informação está diretamente ligada às ações implícitas e explícitas, voltadas para o usuário, e que a mesma é fundamental nas práticas do profissional da informação.”

Essa discussão, conforme referenciais aqui abordados, está no âmbito dos profissionais da informação onde se faz uma didática distinção entre a mediação explícita, exercida por profissionais que cuidam do serviço de interação direta com o usuário da informação, a exemplo do serviço de referência, e a implícita, sendo aquela desenvolvida pelos profissionais em etapas do trabalho com a informação, nas quais não há interação direta com os usuários, a exemplo das atividades ligadas à organização e representação do conhecimento (Gomes, Santos; Almeida Júnior e Santos Neto, *apud* Botelho, 2019, p. 112-113). Almeida (2012, p. 6) afirma que:

O processo de representação supõe a tradução de signos; não podemos representar o mundo ou o conhecimento sobre ele sem dispor de signos, e a cada instante que nos aproximamos de uma realidade a ser conhecida, representamos. Quando diminuimos a distância e tentamos estabelecer uma relação direta com a realidade, isto já está contaminado de representações. E quando conhecemos e fazemos com que outros conheçam a partir da nossa atividade, estamos representando e forjando nossas traduções para que outros sujeitos possam traduzir, o que, a rigor, também é criar signos.

Vislumbra-se conexão com a mediação exercida pelos órgãos de controle das contas públicas, quando da representação e tradução das informações contidas nas prestações de

contas dos gestores públicos (balanços públicos), configurando assim a mediação implícita entre cidadãos e gestores, diminuindo “a distância” entre o dispositivo da informação e seu conteúdo.

Mais especificamente sobre a mediação implícita, Botelho (2019, p. 151) apresentou resultado de pesquisa que traz a identificação de termos relacionados a atributos da mediação da informação implícita, dentre os quais destacamos os relacionados ao atributo “processamento”.

- a) descrição;
- b) gerenciamento da informação;
- c) análise da informação;
- d) produção da informação;
- e) processamento de recursos informacionais;
- f) tratamento temático de documentos;
- g) controle da informação;
- h) intermediação entre documento e usuário;
- i) processamento técnico;
- j) tratamento temático de informações em fotografias;
- k) visibilidade da informação;
- l) tratamento da informação (processos que incluem a análise de assunto e a classificação).

No âmbito do levantamento realizado por Botelho (2019, p. 151) a “[...] predominância de atributos ligados ao processamento [...] revela a importância das atividades de mediação implícita na catalogação, classificação e indexação.” Estas são ações que se enquadram em vários termos vinculados ao processamento, conforme apresentado pela autora. O “processamento”, para Almeida Júnior (2009), é a última de três etapas onde acontece a mediação implícita. Este autor afirma que este tipo de mediação “[...] ocorre nos espaços dos equipamentos informacionais sem a presença física e imediata do usuário da informação, onde ocorrem a seleção, o armazenamento e o processamento da informação.”

Termos como “tratamento técnico de documento”, “análise da informação”, ou “tratamento da informação” denotam ações que podem ser realizadas por instituições, por meio de pessoas, em atendimento as suas competências. É o que se verifica na atuação dos órgãos de fiscalização e controle do Estado. Segundo a Constituição Federal (CF) o órgão de

fiscalização e controle externo a nível federal é o Tribunal de Contas da União, que, conforme seu Art. 70 deverá “I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República [...], e “II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos [...].” Ambas ações, apreciar e julgar, recaem na análise e tratamento técnico de informações e documentos apresentados pelos gestores públicos quais sejam, no caso exemplificado, o Presidente da República e os administradores de órgãos ou instituições. Essas informações e documentos estão definidos nos próprios normativos de prestação de contas vigente, os quais estão representados pelas demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público brasileiro.

Apreciar e julgar envolve checar esses documentos, decodificando-os e avaliando-os, traduzindo-os para informações técnicas com apresentação de resultados alcançados e adequação ao que exige a lei e as normas, onde se produz outros documentos com conteúdo que, ao menos cataloga informações e as classifica, numa linguagem especializada e padronizada por aqueles órgãos de controle.

2.3.2 Dispositivos de mediação da informação

O processo e estrutura da comunicação possui componentes em que a mediação neles se insere, sendo, nesta ordem, o emissor, a mensagem, o meio e o receptor. Esse processo estará sustentado em dispositivos de comunicação. A afirma Peraya (2002) que as passagens de um componente para outro, efetivando o processo de transmissão de informações, utiliza-se de dispositivos tecno-semioprágmatócos (DSMP), representados por “[...] um conjunto de interações promovidas por toda a mídia, toda máquina de comunicar, toda tecnologia da informação e da comunicação (TIC) entre os universos técnico, semiótico e ainda social ou relacional.” Pieruccini (2007) nos elucida sobre esse assunto a partir da seguinte afirmação:

[...] o dispositivo é, portanto, signo, mecanismo de intervenção sobre o real, que atua por meio de formas de organização estruturada, utilizando-se de recursos materiais, tecnológicos, simbólicos e relacionais, que atingem os comportamentos e condutas afetivas, cognitivas e comunicativas dos indivíduos. Dessa forma, os efeitos dos dispositivos, ou seja, dos meios dirigidos, ultrapassam os limites técnicos visíveis para tornarem-se, em nossa sociedade, instrumento da relação conosco, com os outros e com o mundo. (Pieruccini, 2007, p. 5)

O recurso relacional e simbólico, abordado por Pieruccini (2007), traz as reflexões sobre aspectos que dizem respeito às potencialidades dos dispositivos para além da mera

transmissão, mas também da comunicação, já que atuam no processo mediador e também interferem nas “[...] percepções geradas nas interações que fluem nas relações temporais imediatas.” (Gomes, 2016, p. 94). Para além do aspecto meramente técnico, o dispositivo passa a partilhar processos de significação (Pieruccini, 2007).

O dispositivo, ampliando limites conceituais, capaz de abarcar objetos das ciências sociais aplicadas, para além, portanto, das ciências sociais, foi definido por Foucault como uma “[...] rede que pode se estabelecer entre um conjunto heterogêneo de elementos que incluem discursos, instituições, regulamentos, leis, medidas administrativas, enunciados científicos, proposições filosóficas, morais e filantrópicas.” (Foucault, 1979, p. 244). Portanto o dispositivo terá uma finalidade a cumprir, pois subsidia e contribui para sustentar as relações de poder estrategicamente estabelecidas. Nesta perspectiva de Poder, Agamben (2005) diz que o dispositivo é uma classe, convivendo com apenas uma outra (os seres vivos – as substâncias), que orienta, modela e controla gestos, condutas, opiniões e discursos dos seres vivos. Dado é que o dispositivo (caneta, telefone celular, a linguagem, etc.) segundo Agamben (2005), tem origem na ideia de um criador que nele imprime suas intencionalidades, implícita ou explícitas.

Nesse contexto caracterizar as demonstrações contábeis como dispositivo requer elencar elementos para inseri-las na rede, ou seja, as relações estabelecidas entre os agentes envolvidos nessas demonstrações, finalidades e conteúdo desses documentos. Servem elas como um enunciado técnico, carregado de intencionalidades do seu criador, que será utilizado por interessados. Portanto, tem uma função mediadora, entre polos, fazendo parte de uma relação triangular, portanto mediadora (Batista, 2014, p. 33). Entre os agentes tem-se os criadores e os usuários. Os criadores são os detentores do ativo e passivo os quais as demonstrações contábeis reportam. Os usuários desse dispositivo são todos os cidadãos no sentido político do termo que atuarão nesta condição indiretamente, na maior parte das situações. Mais precisamente, o usuário mais comum das demonstrações contábeis são as agências de fiscalização e controle, como é o caso dos tribunais de contas. As DCs, portanto, eivadas de intencionalidades, de propósitos específicos, serão utilizadas por agentes, que sabem ou devem saber, deste pressuposto. A finalidade das demonstrações contábeis é gerar informação útil (CFC, 2016) e o conteúdo está pré-determinado pelas instituições, discursos, normas e leis, ou seja, a rede de elementos heterogêneos. Relacionando esses três aspectos, Batista (2014, p. 35) diz que “A intencionalidade que há em todo dispositivo revela uma relação indireta, entre pessoas. Indireta porque é mediada pelo dispositivo, que normalmente é representação, de maneira nem sempre evidente, de seu criador.”

Estaria dessa forma as Demonstrações Contábeis na condição de dispositivo e participante de uma rede, em que, ao mediar a realidade patrimonial dos órgãos do setor público, realiza a “ponte” entre o agente político, gestor do patrimônio público, e os cidadãos.

Batista (2017, p. 36) é clara ao afirmar: “Nesse sentido, a **informação produzida** e armazenada **sempre é mediada por um dispositivo** de informação e de comunicação, seja um papiro, um livro, uma base de dados, a internet ou um Diário Oficial. Contudo esses dispositivos não apenas pertencem à cultura em que estão circunscritos, mas também eles, constituem a própria cultura” (grifo nosso).

2.3.3 Dimensões da mediação da informação

Com a caracterização e delineamentos de mediação da informação, indispensável trazer aos limites deste trabalho a contribuição de Gomes (2020) sobre a amplitude de reflexão exigida aos agentes mediadores no exercício dessa tarefa para o exercício do protagonismo e da capacidade para a intervenção na realidade. O Quadro 2 contém as dimensões propostas por Gomes (2020) as quais leva-nos à compreensão sobre o dever do mediador refletir sobre seu papel, aplicar constantemente a autoavaliação, necessária ao alcance do autoconhecimento (Botelho, 2019, p. 109). As referidas dimensões possuem as seguintes características, conforme Quadro 3, a seguir.

Quadro 3 – Dimensões da mediação da informação

DIMENSÃO	CARACTERÍSTICAS
Dialógica	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Possibilita a manifestação de subjetividade. ✓ Possibilita o exercício da crítica. ✓ Permite a observação de lacunas e incompletudes nos sujeitos. ✓ Aciona a ZDP de Vygotsky. ✓ Evidencia a singularidade dos sujeitos envolvidos – protagonismo; - Meio de transformação do homem em sujeito (FREIRE). ✓ Pressupõe comunicação baseada em relação dialógica compartilhada e colaborativa, onde o profissional não é o único agente mediador do processo.
Estética	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Enfatiza a importância do conforto para os sujeitos participantes da ação comunicativa, através de uma base dialógica, sem censuras ou rejeição com o exercício da crítica. ✓ Adoção de linguagem e dispositivos de comunicação e o domínio delas pelo mediador. ✓ Ação ligada a movimento multidirecional, a “um agir na vida”.
Ética	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Envolve a busca de conhecimento do outro, do meio, do contexto e o autoconhecimento. ✓ Preocupação com a interferência e manipulação. ✓ Implica em desenvolvimento de competências para ouvir, acolher, cuidar e dialogar. ✓ Adoção de princípios inibidores da censura e direcionamento de acesso à informação que não estejam baseados na igualdade de direitos e liberdade de pensamento.
Formativa	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Coloca em evidência a dimensão estética e ética. ✓ Processo permanente de significação e resignificação, tendo em vista a capacidade relacional do ser humano. ✓ Inerente à experiência: ocorre com o outro e com os meios (PAREYSON, 1993, <i>apud</i> GOMES, 2014). ✓ A experiência é inerente ao protagonismo e é condição imprescindível à mediação e à formação.
Política	<ul style="list-style-type: none"> ✓ O mediador age, constrói e interfere no meio – protagonismo social. ✓ Os sujeitos sociais são capazes de refletir sobre o mundo, sobre si mesmos e seus interlocutores, potencializando, dessa forma, o nascimento de um homem comprometido e capaz de interferir na realidade. ✓ Exige do mediador uma tomada de decisão acerca do papel social do seu fazer especializado. ✓ O mediador é um sujeito da estética, da ética e da produção humanizadora do mundo, sendo, portanto, um agente político.

Fonte: Baseado em Gomes (2020)

Gomes (2020) as identifica as dimensões da mediação da informação como elementos que ocorrem em todo espectro das interações humanas, que a depender do alcance e da intensidade em que ocorrem, interferem no processo de construção da compreensão, do debate, do dissenso e do consenso.

É elucidativo, didático e complementar o que afirma a autora sobre as dimensões e suas características no Quadro 2, no seguinte trecho.

A mediação bem-sucedida revela o possível e o aparentemente impossível, fazendo com que os sujeitos envolvidos na ação mediadora venham a ter oportunidade de encontrar novas possibilidades e potencialidades. O

autoconhecimento; a consciência dos limites e das potencialidades; o exercício da crítica e o enfrentamento dos desafios que se apresentam ampliam a probabilidade de superação dos limites, a efetividade das ações mediadoras e, conseqüentemente, o encontro com a estética e a poética envolvidas no ato criador. (Gomes, 2016, p. 101)

A autora explora os aspectos não explícitos contidos no processo de mediação da informação, até onde se ocupam os atuais estudos, e esclarece que por meio da consciência dos agentes mediadores, da ação da mediação voltada para o protagonismo social com base na dialogia, as dimensões da mediação da informação se estabelecem. Se a ação da mediação é pautada na dialogia, torna-se possível o “[...] encontro e a manifestação das subjetividades que emanam da interlocução inter e intrasubjetiva.” (Gomes, 2014, p. 55).

A ação de mediação da informação suporta análises e avaliações que transitam pelo estético, pelo ético, pelo dialético, pelo formativo e político, segundo Gomes (2014). Isso porque a busca pela informação envolve sentidos, movimentos, experiências, intenções e interferências. Nessas dimensões apresentadas por Gomes (2014) a conscientização da existência das mesmas pelos agentes que realiza a ação mediadora é que proporcionará o desenvolvimento do protagonismo social, apresentado por Gomes (2014) como o objetivo implícito da mediação da informação.

2.3.4 Mediação implícita da informação

A mediação, *latu sensu*, é estar entre partes que estão envolvidas por razões ou finalidades coincidentes e/ou complementares, no intuito de produzir resultado programado ou mais vantajoso e útil para, pelo menos, uma das partes. É a ação de mediar, de buscar entendimento, de negociação de um conflito (ou potencial) ou impasse de uma ação humana (na cultura, na educação, no direito, etc.) (Almeida Júnior, 2009, Peraya, 2002).

A mediação da informação encontra-se em discussões nos mais altos fóruns da Ciência da Informação, pleiteando o status de objeto desta Ciência (Almeida Júnior, 2009), da mesma forma a Ciência Contábil passou nas últimas duas décadas por atualizações significativas as quais causaram variadas e diversas reflexões de ordem técnica-operacional e acadêmico-conceitual, conforme consta no capítulo 4. O estágio em que ambas se encontram proporcionou suficientes conclusões (tese) metodologicamente sustentável e robusta nos aspectos científicos.

Mais especificamente, temos a mediação da informação como uma derivação do gênero “mediação”. A generalidade do termo “informação” proporciona uma “liberdade” de uso por várias ciências, dado que a cada uma haveria uma “informação” própria, particular. Por outro lado, com base em uma perspectiva científica e mais ampla do termo “informação” (Borko, 1968; Saracevic, 1996) é amplo o entendimento e a defesa de que é da alçada e responsabilidade da Ciência da Informação que a mediação da informação se constitui seu objeto científico. Ainda que não haja a unanimidade, registra-se de longa data a realização da tarefa de proceder a gestão, a organização, a sistematização e o armazenamento da informação pela Ciência da Informação para o uso e recuperação eficiente e eficaz desta, exercendo a mediação. Adota-se neste trabalho de pesquisa a concepção de que a mediação da informação é o objeto de estudo da Ciência da Informação (Almeida Júnior, 2014; Santos Neto, 2019). As análises e discussões neste trabalho estão sob esta premissa.

A mediação da informação exige, pelo menos, três partes essenciais, a saber: i) o agente mediador ou profissional da informação, ii) o usuário da informação, real ou potencial, e iii) a informação, como sendo o “ator” principal, pois é o elemento em que orbita os demais atores numa logística sistêmica e contextual. A variedade de combinações e organização destes três elementos é muito elevada e, por vezes, até inimaginável. Primeiro as múltiplas possibilidades de profissionais da informação. Segundo a amplitude do que pode ser considerado como informação, dado características preestabelecidas, assim como as variadas e múltiplas demandas de uso da informação. A Ciência da Informação se encarrega, como campo científico, de tornar a interação, organização e combinação destas três partes a mais eficiente e eficaz possível, à luz dos princípios e técnicas que adota em seus fundamentos epistemológico. A mediação da informação, exige, por conseguinte, a existência de dispositivo de mediação numa perspectiva *strictu sensu* e *latu sensu*. Os sistemas de organização da informação como os Tesouros, é exemplo de dispositivos de mediação. As fichas catalográficas, outro. Na perspectiva do dispositivo, abordar-se-á nesta tese as demonstrações contábeis como um deles. As demonstrações contábeis públicas são utilizadas por usuários de diversas matizes, sendo que para alguns deles o uso é obrigatório. Cabe destacar, considerando os desdobramentos a serem feitos neste capítulo, que o cidadão comum (sociedade) é o principal destinatário e usuário da informação contábil de natureza pública. O cidadão é o interessado nas demonstrações contábeis de natureza pública elaboradas e publicizadas pelo/a indivíduo/a que administra o patrimônio público. Destacado na seção 2.2, a relação entre o agente político e o cidadão não ocorre “suave” ou

harmonicamente. A assimetria de informações e o comportamento adverso são os principais fatores que tornam difícil o processo comunicativo, aqui denominado mediação.

2.4 ESTADO E REGULAÇÃO

Certamente a superioridade do Estado sobre todos os demais agentes da sociedade é uma das principais características deste ente, o Estado. Essa prerrogativa lhe garante poder, autoridade, coercibilidade e o controle, inclusive pela força, sobre todos os seus agentes, pessoas físicas e jurídicas. Faz-se, na sequência uma apresentação de algumas teorias sobre o Estado, as formas que ele se apresenta, sua estrutura (de poder) e os modelos ou formas de organização, denotando sua capacidade de controle e governança.

2.4.1 Teorias e estruturas do Estado

Segundo Matias-Pereira (2008, p. 111) o Estado passou por três fases bem distintas em relação a sua forma de organização ou de atuação. Primeiro, tem-se o Estado Patrimonialista, em segundo o Estado Burocrático e em terceiro, o Estado Gerencial. Essas três fases estão cronologicamente assim divididas: até meados do século XIX, encontra-se o Estado patrimonialista; a partir desta data e até fins do século XX, predomina o Estado burocrático weberiano e, já em meados do século XX, surgem alguns países com a forma gerencial. Essas não são datas rígidas, pois se trata de processos contínuos, inclusive em alguns países as reformas não coincidem com estes períodos.

Em relação a datas e períodos, cabe observar que a superação de governos monárquicos, acontece, na Europa, e por consequência em países ocidentais, após as revoluções americana (1776) e francesa (1789). As transformações importantes creditadas a essas revoluções são, entre outras: a) a compreensão de que todo homem é possuidor de direitos; b) o estabelecimento de um leque de necessidades do povo como fim da ação do Estado; c) as nações passam a ser regidas pelas leis que devem expressar a vontade de seu povo e o Estado deve ter o seu poder repartido entre o Executivo, Legislativo e Judiciário (Santana, 2008, p. 19).

Concretamente, observa-se como resultados destes fatos históricos a passagem da estrutura do Poder. A vontade do soberano deu lugar à vontade da lei. Com a afirmação do Estado Democrático de Direito, em substituição ao Estado monárquico, a relação do cidadão com o Estado deixa de ser arbitrária (vontade do Rei), e passa a ser regulada pelo Estado de

Direito. Afirma Odália (*apud* Santana, 2008, p. 20) que “[...] esta nova relação subordina o direito da Nação ao direito do cidadão compreendendo o Estado não como um fim em si mesmo, mas com a finalidade de assegurar os direitos de todo cidadão.”

A partir de então, os cidadãos são possuidores de direitos e o Estado deve assegurá-los, ou seja, dar condições para que sejam exercidos. Um desses direitos passa a ser o de fiscalizar e controlar a administração do Estado. Antes disto, o cidadão comum passa a ter o direito de administrar um ente público, se eleito pelo voto.

2.4.1.1 Estado Patrimonialista

O modelo de Estado patrimonialista está calcado na inexistência de separação nítida entre a propriedade do Estado (bens públicos e, portanto, da sociedade) com a dos agentes que administram ou gerenciam este mesmo Estado. Segundo Faoro (*apud* Souza, 2009, p. 51) “[...] é um modelo que predomina ou sugere a apropriação da coisa pública e do aparelho do Estado e do próprio Estado por grupos de interesse, *lobbies*, partidos políticos e demais representantes corporativos interessados nas *benesses* propiciadas pelo Poder Público.”

O Estado patrimonialista tem suas raízes nos Estados Absolutos em que o grau de centralização do poder propiciou frases como a do Rei da França Luis XIV no auge do absolutismo neste país e na Europa: “o Estado sou eu”. Até a época do reinado de Luis XIV e, ainda, dois ou três séculos depois, (séculos XVI a XVIII), os soberanos eram pessoas “escolhidas” por Deus para ser o seu representante na Terra. Assim, a permanência do poder nas mãos de poucas pessoas ou famílias, ou da própria igreja católica, ratificava o caráter patrimonialista de apoderar-se da coisa pública (o patrimônio do Estado).

Adjetivos como clientelismo e corporativismo são apropriadamente identificados com o modelo de gestão patrimonialista do Estado. O relacionamento pessoal, a prática de troca de favores, a utilização da estrutura do Estado para vantagens pessoais, entre outras, são elementos facilmente encontrados neste modelo.

Para Souza (2009, p. 53) “Do ponto de vista da gestão pública, é sustentável afirmar que o clientelismo, tendo como dimensão o patrimonialismo e o fisiologismo, integra uma cultura e uma prática da política tradicional das elites brasileiras, herdadas ainda da época colonial [...]” O que o autor comenta é a origem do Estado patrimonialista no Brasil. Para ele o Brasil começa o processo de substituir o modelo de Estado na década de 30 do século XX. A partir desta data o modelo burocrático começa a tomar espaço, não de forma instantânea e radical, mas gradativamente.

Portanto, a forma de Estado patrimonialista, segundo Souza (2009, p. 53) possui especificidades distintas em relação aos outros dois modelos apresentados, quais sejam:

- a) confusão daquilo que é público com o privado;
- b) predomínio da vontade unipessoal do dirigente;
- c) práticas de nepotismo e relações de compadrio;
- d) cargos públicos como prebendas;
- e) corrupção;
- f) servilismo.

O Estado Burocrático, pelas suas próprias características, minimiza ou elimina as especificidades do modelo patrimonialista, pois busca racionalizar práticas por meio da legitimação, especialização, separação clara entre propriedade e administração, entre outras, como veremos a seguir.

2.4.1.2 Estado Burocrático

A Administração Pública é espécie do gênero Administração. A Administração como gênero tem sua origem no início do Século XX com a chamada Administração Científica que tem como “pai” o engenheiro Frederick W. Taylor. Para produzir mais e em menos tempo, Taylor tratou a Administração como ciência. A partir da teoria original e clássica de Taylor, a Administração evoluiu e apresentou outras teorias ou abordagens que estão assim classificadas (Chiavenato, 2002):

- a) abordagem clássica da Administração;
- b) abordagem humanística da Administração;
- c) abordagem neoclássica da Administração;
- d) abordagem estruturalista da Administração;
- e) abordagem comportamental da Administração;
- f) abordagem sistêmica da Administração;
- g) abordagem contingencial da Administração.

A Teoria Burocrática da Administração está inserida na abordagem estruturalista da administração. Esta teoria avançou para superar o que a Teoria clássica não respondia.

Possibilitou uma abordagem global e integrada dos problemas organizacionais. Foi capaz de caracterizar todas as variáveis envolvidas no modelo de organização racional; o modelo atendeu a organizações grandes e complexas. (Chiavenato, 2002).

A Teoria da Burocracia na Administração tem como base teórica a Sociologia da Burocracia de Max Weber. Para Weber (1998) “[...] um homem pode ser pago para agir e se comportar de certa maneira preestabelecida, a qual lhe deve ser explicada, muito minuciosamente e, em hipótese alguma, permitindo que suas emoções interfiram no seu desempenho.”

A Administração científica utilizou-se de Weber em todos os seus conceitos. As indústrias passaram a sistematizar tarefas, controlar o tempo e especializar operários, entre outras, para melhorar e crescer a produtividade.

As características que seguem esclarecem o que representa a Burocracia, conforme afirma Albrow (1970):

- a) impessoalidade: membros da equipe são livres, e somente observam as tarefas de suas próprias unidades;
- b) hierarquia entre unidades administrativas;
- c) especificação de funções;
- d) funcionários trabalham com base em contratos (portanto, com claros direitos e deveres);
- e) funcionários selecionados com base em sua qualificação, de preferência através de um exame;
- f) funcionários recebem um salário que é determinado de acordo com sua posição na hierarquia;
- g) os cargos ocupados por funcionários são a sua principal ocupação;
- h) existência de um claro plano de carreira, com promoções seguindo regras claras;
- i) funcionários não se apropriam de seu cargo ou dos recursos que fazem parte do mesmo;
- j) funcionários são controlados e sujeitos a um sistema disciplinar.

Estas características teriam por objetivo garantir a precisão, continuidade, disciplina e confiabilidade, que levariam a organização à sua forma mais satisfatória (Dias, 2008, p. 12).

No gerenciamento de muitas empresas adota-se o modelo burocrático. Mas, não é mera coincidência que todas as características ou a maioria delas identificadas por Albrow (1970) estão presentes em outro setor da economia: o setor público.

2.4.1.3 Estado Gerencial

Este terceiro modelo também conhecido como gerencialismo, surgiu com a ajuda de uma ferramenta ideológica. Para aplicação do modelo gerencial de Estado, difundiram a ideia de que o modelo burocrático era ineficiente e ineficaz e, por outro lado, os modismos de administração como inovação, reengenharia, qualidade e desempenho se inseriam fortemente nos ambientes privados das empresas e na administração pública. (Souza, 2007, p. 60).

Para Osborne e Gaebler (1992), era necessário “reinventar o governo”. A obra destes autores, “Reinventando o Governo”, apresentou os princípios norteadores que impulsionaram a implantação do Estado Gerencial em países como Austrália, Chile e Nova Zelândia. Os princípios estruturavam-se em qualidade dos serviços públicos, governo competitivo, avaliação de resultados e desempenho, orientação para os clientes (cidadãos) e não para os meios como no modelo burocrático, e descentralização.

Para justificar a passagem e/ou adoção do modelo de Estado gerencial, prejudicial a determinados grupos sociais, o governo brasileiro se apoiou na própria exaustão do modelo burocrático (Souza, 2007, p. 59). Para o autor o modelo então vigente “[...] não atendia mais às exigências da sociedade moderna e globalizada.”

Influenciado pelo modelo americano da *New Public Administration - NPA* (A Nova Gestão Pública) o Brasil começou seu processo de substituição do modelo burocrático para o modelo gerencial na década de 90 do Século XX. Pontualmente, é a partir da criação do Ministério de Administração e Reforma do Estado – MARE, no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso (1995-1999), que se implementou o Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado (PDRAE), de 1995, de caráter institucional viabilizando a passagem do Brasil ao Estado gerencial.

2.4.1.4 Representação e gestão do Estado

No âmbito da gestão pública, uma das primeiras manifestações sistematizadas sobre o papel da administração pública é creditada a Woodrow Wilson, presidente americano, que em 1887, na sua gestão, recomendou a separação entre a esfera política e administração. A primeira estaria responsável pela formulação de políticas públicas e a segunda responsável pela implementação.

No Século XX o *New Deal* americano representou o estímulo governamental de Franklin Roosevelt à economia após a crise de 1929 (Matias-Pereira, 2008, p. 86). O “novo

acordo” se estabelecia para a recuperação da economia americana com forte intervenção do Estado. Não se restringiram aos Estados Unidos mudanças de impacto na administração pública. Na administração da Alemanha por Otto Von Bismark, foi inaugurado o Estado do Bem-Estar como uma resposta a luta de classes ainda no final do Século XIX.

Esses acontecimentos são significativos, mas, sem dúvida, a quebra da Bolsa de Valores de New York (NYSE), principal causa da crise americana e mundial, por praticamente toda a década de 1930 do Século XX, é o mais influente deles para o Estado (administração pública). Até então, a economia estava baseada nas teorias clássicas de David Ricardo (1772-1823), Adam Smith (1723-1790), Stuart Mill (1806-1873), entre outros economistas, que defendiam que o mercado se organiza por ele mesmo (livre comércio), não necessitando a intervenção do Estado ou, se existir, for a mínima necessária e reservada a algumas áreas. Quanto maior a atuação do Estado Moderno, se enfraquecem as forças competitivas (Froyen, 2001, p. 45).

Após a crise, com índices de desemprego nunca vistos³, tanto nos Estados Unidos como em países europeus, os preceitos da teoria clássica da economia sofreram fortes ataques. Surge, então, a Teoria Keynesiana. Para este estudo cabe ressaltar que a referida teoria desconsiderou o principal pilar da teoria clássica: intervenção mínima do Estado na economia.

A concepção do economista inglês John Maynard Keynes (1883-1946) sobre o sistema capitalista estabeleceu que o papel do Estado na economia era fundamental para a recuperação, controle e equilíbrio do sistema econômico. Defendeu o uso de política monetária e fiscal para regular o nível de demanda agregada⁴ (Froyen, 2001, p. 89).

Para Matias-Pereira (2008, p. 87), “A partir dos estudos teóricos desenvolvidos por John Maynard Keynes tem início uma profunda mudança no papel do Estado enquanto ente responsável pelo manejo e controle discricional de um conjunto de objetivos e instrumentos de política econômica.” É com esta perspectiva que se pode abordar as mudanças das funções administrativas do Estado, consequência dessas transformações no ambiente econômico, social e político.

No Brasil, as mudanças na Administração Pública seguem paralelamente, com um pouco de atraso, à cronologia internacional em relação aos fatos já mencionados. Em 1930, o

³ Em 1933, pior ano da Depressão americana, o índice de desemprego atingiu naquele país 25,2%. Em 1929 (antes da crise) o desemprego era 3,2% da força de trabalho (Froyen, 2001, p. 88).

⁴ A demanda agregada é expressa pela identidade $Y = C+I+G$, em que Y = renda/produto; C = consumo; I = investimentos e G = gasto do governo. De maneira simplificada e com base na teoria keynesiana, com aumento de gastos do governo (variável autônoma, pois se refere a uma decisão política) aumenta-se o produto nacional.

Brasil adota a Administração Pública burocrática, influenciada pelos conceitos weberianos de burocracia, a ideia era superar o Estado patrimonialista, ainda fortemente caracterizado. No que pesem os esforços com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, poucas mudanças efetivas foram constatadas (Matias-Pereira, 2008, p. 90).

A “administração” Getúlio Vargas (1930-1945) atendeu protocolarmente às concepções de Estado que se propagavam pelos países mais afetados pela crise e acontecimentos históricos da primeira metade do Século XX. Intervenção na economia, profissionalização e organização da força de trabalho, políticas de assistência social e o Estado empresário com a criação de estatais. Em seguida, em 1967, foi aprovado o Decreto-Lei nº 200/67 representando o marco legal para a implantação da administração gerencial no país, ou seja, atingir o terceiro estágio da Administração pública. Descentralização e programa de desburocratização foram elementos constantes nesta fase. Ao fim deste período, com a redemocratização do país, grandes mudanças ocorreram e em especial a aprovação da Carta Magna de 2005.

Com o retorno da democracia após o período de governo militar, outras reformas foram propostas para a administração pública no Brasil. O governo Collor (1990-1992) propôs a redução do Estado e do número de servidores públicos. O Governo FHC (1994-1998/1999-2002) acelerou ações de redução do Estado na Economia. O Governo Lula (2003-2006/2007-2010) voltou-se para a revitalização do Estado e programas do Estado de Bem-Estar.

As diferentes reformas nas administrações públicas em países como Inglaterra e Brasil, se convergem para o que Hood (1991 *apud* Matias-Pereira, 2008, p. 103) nomeou de Nova Administração Pública (NAP). Para Boston *e outros*. (1996 *apud* Matias-Pereira, 2008, p. 103) “a NAP pode ser sintetizada como a definição de regras de modo a separar a formulação de políticas de sua operação, ou seja, separa as dimensões políticas e administrativas”, ideia esta já proposta por Woodrow Wilson⁵ no Século XX.

Hood (*apud* Matias-Pereira, 2008) afirma que a ideia do NAP era reduzir ou remover a diferença entre o setor público e o privado. Esta ideia se confirma pelas medidas tomadas por países para a transição para a NAP e aplicação de conceitos originários do Setor Privado como o *Total Quality Management* (TQM), reengenharia, *stakeholders*, orientação a clientes,

⁵ Woodrow Wilson, democrata, foi o 28º presidente dos Estados Unidos durante 1913 a 1921 com forte agenda progressista. PhD em Ciência Política e foi Presidente da Universidade de Princeton (1902-1910).

foco em resultados, flexibilização, remuneração variável por desempenho, etc. (Matias-Pereira, 2008, p. 109).

As medidas que foram adotadas pelos entes públicos, considerando-se, portanto, os municípios, encontraram e ainda encontram resistências para serem implementadas. A transparência, por exemplo, é prática adotada pelas empresas⁶, mas no setor público, não obstante obrigação legal, não tem a eficiência desejada.

2.4.2 Governança, informação e estruturas de controles

O bom funcionamento do Estado não depende, unicamente, de recursos financeiros disponíveis ou pessoas com elevado grau de formação e capacitação. Governança, gestão da informação e sistemas eficientes de controle tem sido pauta recorrente no âmbito da administração pública.

Gestão eficiente, os controles e o papel dos tribunais de contas serão tratados neste item, inserindo-os e avaliando as conexões com a obrigatoriedade de prestação de contas dos agentes públicos.

2.4.2.1 Governança e *accountability*

Os tempos modernos, após a passagem do período absolutista para os Estados democráticos de direito, trouxeram para o âmbito da Administração Pública o instituto do “dever de prestar contas” para todo aquele que assume o poder público. Atualmente esta obrigação é chamada de *accountability* (Siraque, 2005).

Diferentemente do Estado patrimonialista, em que o patrimônio do Estado se confundia com o patrimônio do monarca, no Estado Moderno o patrimônio público passa a ser da sociedade que transfere sua administração temporariamente para um indivíduo.

Mas, em contraponto ao que preceitua a Teoria de Agência, ou seja, a existência da assimetria de informação entre agente-principal, os mecanismos legais de controle vão de encontro às pretensões do *Agente* quando este se exime de prestar contas.

Ataliba (*apud* Siraque, 2005, p. 31) aborda de maneira muito clara sobre a necessidade da prestação de contas no regime republicano com a seguinte afirmação:

⁶ Pondera-se aqui que esta prática ocorre, apesar da exigência legal, voluntariamente por empresas de capital aberto para algumas Demonstrações Contábeis, *latu sensu*. Uma grande maioria, porém não publicam ou divulgam suas Demonstrações Contábeis.

O princípio republicano representativo requer, em última análise, que o governo responda pelos atos que pratica; que os homens e mulheres que vão exercer funções de governo sejam escolhidos pelo povo e, para tanto, apresentem-se diante dele, fazendo suas propostas e discutindo formulações; que estes mantenham a proximidade do povo no exercício de sua função, tornando possível o acompanhamento de seu desempenho. Que os cidadãos possam fiscalizar e controlar os atos praticados e tenham o direito de questionar e obter informações acerca dos atos de governo; que a imprensa tenha a mais ampla liberdade de acesso a todas as informações a fim de que possa transmiti-las; que as questões mais relevantes sejam debatidas pública e amplamente; que aqueles que exercem as funções busquem corresponder aos anseios do povo, manifestados da melhor maneira; que exerçam tais mandatos por períodos breves, ao cabo dos quais possam ser substituídos; que necessitem retornar diante do povo, periodicamente, caso queiram pleitear recondução; que, na medida do possível, os governos estejam efetivamente próximos do povo.

O autor tratou de todos os aspectos que caracterizam uma república, que concisamente são alternância de poder, escolha do governo pelo povo, transparência dos atos e *accountability* e, em seguida, ele resume: “[...] se a coisa pública pertence ao povo, perante este todos os seus gestores devem responder.”

O Controle público atinge a todos os gestores públicos. Até os dirigentes dos poderes legislativo e judiciário quando executam atos de administração, eu seja, quando atuam na sua função secundária.

Para fins deste trabalho adotam-se os conceitos (1) e (2) de controle, conforme Fernandes, Luft e Guimarães (1996):

Controle (ô). [Do fr. *controle*] S. m. **1.** Ato ou poder de controlar; domínio, governo. **2.** Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas [...].

Mais especificamente, se adéqua a este trabalho o que concebe Meirelles (1999), “[...] controle, na Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.” Então, o controle, em qualquer das abordagens, refere-se ao que é exercido por um Poder sobre o outro, e mais objetivamente ainda, do controle do Poder Legislativo sobre o Poder executivo municipal.

2.4.2.2 Transparência

A transparência é um assunto que “invadiu” o ambiente das organizações públicas e privadas ao longo do século XX. Tal invasão se deu, em muitos casos, pela imposição de

normas, convenções, tratados, acordos e leis, inclusive internacionais, mas também por causa de vantagens que tal prática proporcionava a essas organizações, especialmente as privadas.

No universo da legislação nacional, *strictu sensu*, tem-se no Brasil as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), da Lei de Acesso à Informação - LAI (Brasil, 2011) e sua regulamentação (Decreto nº 7.724/2012), como as mais recentes e principais em vigência. Ambas detalham, esclarecem e determinam procedimentos para a garantia máxima da transparência da informação dos órgãos públicos. Mas, dar transparência a fatos e informações tem exigido grande esforço dos gestores para garantir a mesma, porém isso tem sido objeto de questionamentos em pesquisas acadêmicas dada a necessidade de cumprimento de alguns requisitos. O que se questiona é a efetividade da transparência. Os órgãos públicos cumprem a formalidade da transparência por meio, quase que exclusivamente, de sítios/páginas de internet próprios das entidades/órgãos, ou seja, a disponibilidade na rede mundial de computadores. Reitera-se que a disponibilidade de dados ou informações na internet não significa, necessariamente, transparência. É preciso garantir que o/a interessado/a nos dados ou informações públicas não se aproprie delas por restrições, dificuldades de qualquer ordem. Bardin (2009, p. 30) diz que é preciso atenção para a ilusão da transparência dos fatos. Estes estariam envolvidos em tantos aspectos (contexto econômico e/ou social e/ou político) que o sentido e a razão dos mesmos não estariam tão transparentes como afirmam as suas fontes.

A transparência é a ação, ativa ou passiva, realizada pelos gestores que representa condição necessária para a análise da mediação e do dispositivo. Caso não ocorra o processo comunicacional fica interrompido sem que a mediação, implícita ou explícita, possa ser identificada ou classificada.

Este trabalho de pesquisa apresentará a análise dos dados e informações contempladas nos objetivos, à luz e sob os limites do referencial teórico e empírico cotejados no capítulo 2. Os dados e informações, apresentados sistematicamente no capítulo 4, e os atuais limites teóricos-epistemológicos da mediação da informação, são, essencialmente, a base para as discussões e, conseqüentemente, exposição da tese aqui proposta.

Nas próximas seções e subseções o objeto de estudo desta tese circunscrito a teorias e achados científicos (capítulo dois) é retomado para conclusões, interpretações e/ou hipóteses considerando os achados, dados e informações produzidos e evidenciados pela pesquisa ora operacionalizada e exposta no capítulo 4.

2.4.2.3 Controle interno e externo na Administração Pública

Controle é parte do *processo administrativo*. Este processo é composto das funções planejamento, organização, direção e controle. A primeira das funções significa evitar o imprevisto. A organização trata da integração e da estruturação de recursos disponíveis. A direção está relacionada ao comando e tem a responsabilidade de fazer as coisas acontecerem. O controle, como última fase do processo deve assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado, dirigido se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos (Castro, 2008, p. 60-61)

No âmbito do Setor Público, cabe a um Poder o exercício da fiscalização de um sobre os outros. A origem deste pensamento é do célebre filósofo francês Montesquieu, que em sua obra (*O Espírito das leis*) sustentou a teoria da divisão dos poderes em lugar do poder único monárquico. Esta é uma das formas de controle externo. Além do controle exercido de um poder sobre os demais, o controle externo subdivide-se, segundo Castro (2008), em: a) controle das contas, b) controle social e c) controle pelos conselhos fiscais. Em seguida trataremos em específico do controle das contas no contexto da Administração Pública.

2.4.2.4 Tribunais de Contas no Brasil

O Art. 71 da Carta Magna, traz o seguinte texto:

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - **julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros**, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

[...]

VI - **fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União** mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a **Município**; (grifos nosso)

[...] (Brasil, 1988).

Este artigo constitucional identifica quem fiscaliza as ações e os gastos do Poder executivo federal. Outrossim, a utilização de recursos da União por municípios é objeto de fiscalização e controle pelo Legislativo Federal.

No contexto do Estado e municípios, o controle externo da administração pública é de responsabilidade dos Poderes Legislativos respectivos. Para Siraque (2005, p. 98) “[...] a competência principal para realizar o *controle institucional externo* das atividades da Administração Pública foi concedida ao Poder Legislativo, em todas as esferas da federação, o qual é auxiliado nessa função pelo Tribunal de Contas.”

No Brasil, portanto, existem três tipos de tribunais de contas o que remete às suas respectivas jurisdições: o da União, o dos respectivos Estados, do Distrito Federal e dos municípios. Além desses tribunais, outros órgãos, a exemplo do Ministério Público, acompanham os gastos dos recursos públicos, além do cidadão de maneira individual ou por meio de órgãos de representação.

Nas administrações municipais o controle externo é exercido pelas câmaras de vereadores que são auxiliadas por tribunais de contas. Há três tipos de tribunais que auxiliam o poder legislativo neste nível de governo. A câmara pode receber o auxílio de um único tribunal, específico do município, do tribunal dos municípios, que fiscaliza uma quantidade de municípios ou do tribunal de contas do Estado em que o município estiver localizado, devido a inexistência dos dois primeiros.

A vinculação com a legislação é a principal característica do controle externo. As ações dos tribunais de contas são adstritas a leis e regimentos que regulam a atuação destes órgãos auxiliares. Analisar-se-á dois deles nas subseções que seguem.

O Tribunal de Contas da União foi criado em 1890 pelo então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, por meio do Decreto 966-A. Passou a ser órgão constitucional na Constituição de 1891.

A Carta Magna, promulgada pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988, ampliou as competências do TCU em relação às cartas constitucionais anteriores. Resultado é que atualmente há uma gama de responsabilidades atribuídas ao Congresso Nacional que são transferidas para este órgão técnico especializado de fiscalização (Peter; Machado, 2009, p. 28).

A sua competência medular é a “[...] apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em 60 dias a contar de seu recebimento.”, segundo o Art. 71, inciso I da Constituição Federal. Os artigos 71, 72 e 74 desta Constituição abrangem as competências atribuídas ao TCU. Além das de ordem constitucional existem outras competências atribuídas ao TCU por força da legislação infraconstitucional como a Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93).

A jurisdição nacional do TCU e a competência para julgar as contas de qualquer pessoa física ou jurídica que sejam responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos originados dos cofres da União, faz dos municípios brasileiros potenciais alvos de fiscalização por esta Corte de Contas.

O segundo tribunal a ser descrito foi criado em 1970, com o nome de Conselho de Contas dos Municípios que teve grande rejeição por parte dos prefeitos da época. Até esta data os gestores municipais não prestavam contas o que contribuía para o florescimento de negócios irregulares, ilegais, escusos, nepotismo desenfreado entre outros atos menos nobres ao arrepio da lei (Sampaio Filho, [1995]).

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM) é o órgão auxiliar às Câmaras Municipais na função de analisar e emitir parecer prévio da prestação de contas dos gestores municipais. Assim preceitua o Art. 1º da Lei Complementar nº 6/91 do Estado da Bahia:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, órgão de auxílio do controle externo a cargo das Câmaras Municipais, compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelos Chefes dos Poderes Executivo e Legislativo Municipais, mediante parecer prévio a ser elaborado no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados a partir da data do seu recebimento.

Em sessão do TCM de 7 de agosto de 2002, seus conselheiros aprovaram o Regimento Interno que traz em seu artigo 1º a finalidade do Tribunal:

Art. 1º O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, órgão de auxílio do controle externo a cargo das Câmaras Municipais, tem a finalidade fiscalizar contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonialmente os órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal.

O órgão máximo de julgamento do TCM é o Tribunal Pleno e a isenção dos seus julgamentos está baseada nos princípios constitucionais do Art. 37: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, que submete qualquer entidade pública da administração direta e indireta de qualquer nível governamental ou de qualquer dos poderes a obedecê-los.

O aspecto da isenção, por força de princípios constitucionais, deve ser evidenciado, pois a sua ausência comprometeria a fidedignidade dos dados coletados dos pareceres prévios emitidos como resultado da fiscalização deste órgão de controle.

2.5 CIÊNCIA CONTÁBIL E MEDIAÇÃO DA INFORMAÇÃO

A informação, assim como a contabilidade, é um fenômeno presente no dia-a-dia das pessoas. Tanto a mediação da informação quanto a contabilidade foram geradas, identificadas, praticadas, registradas, atualizadas, discutidas, de modo que o conteúdo informacional seja transmitido ao longo do tempo. No que diz respeito à informação contábil, pode-se dizer que a existência da contabilidade pressupõe a existência da informação, pois aquela se constitui dessa, que se reveste de um conteúdo específico/especializado.

Para o entendimento desse capítulo, apresenta-se, em duas seções, o significado da Ciência Contábil, tangenciando aspectos de sua origem histórico-social, suas finalidades e linhas de estruturas conceituais que lhe deram e/ou dão suporte.

2.5.1 Ciência Contábil: aspectos históricos, finalidades e desdobramentos mediadores

Compreender a Contabilidade como um instrumento que proporciona e contribui para o processo de mediação da informação requer um entendimento de sua origem, evolução, sua estrutura e quais finalidades que ela cumpre no século XXI. Assegura alguns autores que a Contabilidade, em sua conceituação mais simples, tem sua origem atrelada ao processo civilizatório do homem (Sá, 2002; Iudícibus, 2010). Para contextualizar Sá (2002, p. 21) afirma que “Antes que homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a mais primitiva forma de inscrição, que foi a artística, da qual se valeu para, também, evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para seu uso.” E continua este autor afirmando que:

[...] no Paleolítico Superior onde se tem evidência do surgimento de observações do homem em relação as suas provisões, a riqueza patrimonial [...]. Com o uso de sua arte, o homem primitivo passou a evidenciar a riqueza patrimonial que detinha, em inscrições nas paredes das grutas (onde produziu pinturas) e também em pedaços de ossos (por meio de riscos e sulcos), utilizando-se dos instrumentos de que já dispunha. (Sá, 2002, p. 21/22).

Confirma-nos Iudícibus (2010, p. 16), que a “[...] contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa. Se quisermos ser pessimistas, é tão antiga quanto o homem que conta e que é capaz de simbolizar os objetos e seres do mundo por meio da escrita.”

A complexidade da realidade (mais coisas a registrar e em maior quantidade), com o passar dos anos, fez surgir uma escrituração contábil da riqueza patrimonial, porque o comércio já estava intenso, a igreja e o Estado ou reinos já se apresentavam como grandes entidades devidamente organizadas. Outras variáveis como o surgimento de novos suportes (argila, papiro), a invenção da escrita e a evolução de outras ciências, a matemática em especial, trouxe uma contribuição significativa ao desenvolvimento da contabilidade.

Porém o “nascimento” da contabilidade se dá em 1494, em cidade e país conhecidos: Veneza, Itália. Não obstante a existência da mesma desde longa data, historicamente considera-se esse ano o do seu nascimento em razão da publicação de um livro de aritmética e geometria, por meio da então recente invenção de Gutenberg (a imprensa), que continha um capítulo (seção) específico tratando das técnicas fundamentais da contabilidade para o registro e o controle do patrimônio. De autoria de um Frei franciscano, Lucca Pacioli, a técnica se difundiu em toda a Europa e ficou cunhada como o “método de Veneza” ou “método Italiano” (Sá, 2002, p. 27/28). A obra é de 1494, porém,

O primeiro registro de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas é encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1340. Fragmentos anteriores são encontrados nas contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores de Florença em 1299-1300, e nas Ranieri Fini & Irmão, que negociavam em feiras e eram famosos em sua época na região de Champagne, na França. (Hendriksen; Breda, 2007, p. 39)

O nascimento formal na Europa explica a difusão e desenvolvimento dessa ciência em países que tiveram influência direta nos processos de colonização por nações desse continente, traçando, portanto, suas principais características.

As características verificadas na contabilidade aplicada no Brasil têm como base duas linhas teóricas bem definidas: uma de origem europeia e a outra estadunidense. A primeira imprimiu suas diretrizes a partir do processo de ocupação do Brasil pelos portugueses e predominou até meados do século XX. Mais incisiva e clara, essa interferência se deu com a chegada do príncipe regente ao país em 1808, quando se passou a emitir leis e normas locais sobre organização comercial, inclusive. Por tal motivo, a Coroa local adotou o método de escrituração das partidas dobradas para o “Erário Régio”, conforme o modelo europeu (método de Veneza).

A partir do século XVIII, com avanços significativos na “arquitetura” social, em específico no tocante à organização dos sistemas produtivos, financeiros e dos negócios⁷, a Contabilidade assume protagonismo nesses ambientes, pois ficou evidente que seus pressupostos e técnicas tornavam viáveis, além de necessários, ~~æ~~ o controle dos patrimônios, sejam eles públicos ou privados, a fim de atender interesses de variados agentes. Avançando desde então, a essência da contabilidade, nos métodos, pouco se alterou. Mudanças mais substanciais são encontradas a partir de meados do século XX, quando se verifica a globalização intensa dos negócios e a necessidade de padronização das normas contábeis, pois, apesar da contabilidade em qualquer país seguir o método que garante a essência do controle do patrimônio⁸, outras questões qualitativas (interpretativas) assumiam variadas formas. Na prática, um mesmo fenômeno econômico-financeiro provocaria resultados distintos em variados países. Assim, recuperar, para uso, uma mesma informação em condições idênticas resultaria em valores diferentes. O próprio ato de recuperar, se feito a partir de critérios de organização da informação contábil distintos, ter-se-á, certamente, resultados distintos.

Em 1976 o Congresso brasileiro aprovou a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), sendo esta a principal norma legal que regulamenta, estrutura e direciona as práticas contábeis no Brasil aplicada às entidades de natureza privada. Desde então, os profissionais da contabilidade exercem suas competências a partir, principalmente, dessa lei que possui estreita semelhança com a lei equivalente americana. É neste ponto que a contabilidade brasileira altera, significativamente, suas características e finalidades, indo na direção de contribuir no processo de mediação da informação, pois deixou de ser uma contabilidade subordinada ao atendimento de burocracias tributárias do governo para uma contabilidade preocupada em fornecer informação útil aos usuários (Niyama; Silva, 2008, p. 80).

⁷ A Revolução Industrial e seus efeitos. Novas regras de relação entre os fatores de produção trabalho e capital, aprimoramento dos financiamentos a empreendimentos industriais/comerciais; atuação do Estado no controle e normatização das atividades econômicas, inclusive sobre as relações de trabalho, etc.

⁸ Considera-se como elemento ou fundamento essencial de funcionamento da Ciência Contábil a aplicação do método das partidas dobradas, utilizado a séculos, porém difundido a partir do trabalho do Frei Luca Pacioli, publicado em 1494 na Itália. Este método, muito simplificado para esta nota, significa a garantia do controle de um patrimônio específico por meio de contas individualizadas e agregadas, as quais recebem registros daquilo que é bem ou direito (débitos), portanto, próprio, e o que é obrigação de pagar, devolver ou restituir a terceiros (crédito), além de contas que registram o resultado, ou seja, a diferença entre os débitos e os créditos.

Entre as finalidades ganhou destaque a de atender às necessidades de informação de usuários que, no universo da Ciência Contábil, é amplo e restrito. Amplo no sentido de que poderá se utilizar das informações contábeis qualquer indivíduo, no escopo de sua necessidade, tendo em vista a obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis. E restrito, porque atende aos usuários especializados que atuam diretamente com mercado financeiro e/ou de capitais.

Com o advento das economias e capacidades ampliadas de uso de patrimônios para viabilizar empreendimentos produtivos (e rentáveis), além de estabelecimento de legislações capazes de viabilizar operações financeiras e de negócios de diversos matizes, os usuários da informação contábil deixaram de ser unicamente nacionais, ou seja, passaram a ser de várias partes do mundo. A linguagem da contabilidade padronizada passou a ser necessária e, desde o início da segunda metade do Século XX, órgãos de amplitude internacional atuaram em tal propósito, através da emissão de normas com conteúdos conceituais e práticos a serem utilizados pela contabilidade para viabilizar o uso efetivo e útil das informações produzidas pela Ciência Contábil por aqueles usuários especializados (Niyama; Silva, 2008, p. 82).

Essa tarefa recaiu sobre o Comitê Internacional de Normas Contábeis (*International Accounting Standard Board* – IASB) que desde sua criação em 1977 emite pronunciamentos a serem adotados por órgãos a ele filiado. Trata-se das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (*International Financial Reporting Standards* – IFRS). No Brasil, o processo de internacionalização, ou padronização internacional se inicia, formalmente, a partir de 2005 com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Resolução CFC nº 1.055/05. Este comitê possui como função principal a emissão de normas brasileiras de contabilidade em convergências às normas internacionais, as IFRS's. Transcorrido 17 anos da criação do CPC, foram emitidas 53 Pronunciamentos para diversos assuntos. Terá destaque, em razão dos propósitos desta pesquisa, o conteúdo do Pronunciamento Contábil, denominado CPC 00. Este Pronunciamento é a principal norma com aplicações conceituais para a elaboração de demonstrações contábeis no Brasil a partir de sua primeira versão em 2008. Porém, faz-se necessário informar que o conteúdo desse CPC 00 é absorvido, *ipsis litteris*, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em norma própria, haja vista que o referido Comitê é um órgão integrado por este conselho. A referida norma do CFC é a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros (CFC, 2019), que traz em seu preâmbulo que o CFC a aprova “[...] em consonância com a sua equivalente *Internacional Conceptual Framework* do Iasb.” Coaduna-se, de forma explícita, ao que

discute essa seção que traz informações relativas ao processo de evolução, estruturas conceituais, normatização e convergência (padronização) das normas brasileiras às internacionais, emitidas pelo IASB.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiro (NBC TG EC) estabeleceu, em seu capítulo 2 (Características qualitativas de informações financeiras úteis), as seguintes características qualitativas:

- a) relevância;
- b) materialidade;
- c) compreensibilidade;
- d) comparabilidade;
- e) capacidade de verificação;
- f) tempestividade; e

O primeiro item deste capítulo apresenta a seguinte afirmação:

As características qualitativas de informações financeiras úteis discutidas neste Capítulo identificam os tipos de informações que tendem a ser mais úteis a investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, para que tomem decisões sobre a entidade que reporta com base nas informações contidas em seu relatório financeiro (informações financeiras) (CFC, 2019, item 2.1).

Claro está que a finalidade da aplicação das características qualitativas na preparação das demonstrações contábeis é atender a determinados usuários, a saber, o investidor e o credor da empresa/organização. Esta é, certamente, uma definição genérica para predicar o(s) indivíduo(s), ou quem o(s) representar(em), que para tomar uma decisão racional consultará as demonstrações contábeis e, por isso, espera que as mesmas tenham sido elaboradas atendendo não apenas à técnica mecanicista, mas também princípios, atributos e características de uso e aceitação ampla.

Observa-se que as características e finalidades da Ciência Contábil se emolduraram aos ambientes socioeconômicos de cada época histórica, carregando uma estrutura ora legalista-formal, ora teórico-conceitual-qualitativa, não obstante a intersecção observável entre ambas, com proeminência desta última a partir de meados do século XX, pois o uso útil da informação sobrepôs-se a aspectos técnicos, sem prescindir dos mesmos.

2.5.2 Demonstrações Contábeis, prestação de contas do Setor Público e mediação implícita

Há, anteriormente neste trabalho, menção à estrutura do Estado, em sentido *latu*, onde destaca-se que entre os variados órgãos existentes nela encontra-se os tribunais de contas, órgãos especializados que possuem competências específicas e bem delimitadas. O item (2.5.2) que ora se discorrerá, explicita porque, exatamente, os tribunais se envolvem com demonstrações contábeis e prestação de contas.

As demonstrações contábeis são os documentos técnicos que contém os registros dos atos e fatos de natureza econômico-financeiro vinculados à existência e funcionamento de uma organização⁹ para um determinado período de tempo, produzidas a partir de normas, princípios e regras estabelecidas. Adentrando no âmbito do setor público, é oportuno informar que a normatização relacionada à contabilidade aplicada a este setor não é coincidente com a aplicada ao setor privado, como se viu anteriormente. A principal legislação aplicada desde a década de 1960 sobre finanças, contabilidade e orçamento públicos é a Lei nº 4.320/64. Nela encontra-se o regramento básico e técnico das práticas contábeis aplicadas ao setor público.

Com o mesmo histórico percorrido pela contabilidade aplicada ao setor privado a contabilidade aplicada ao setor público evoluiu e se “adaptou” às normas internacionais. O argumento é idêntico ao que motivou o setor privado, não obstante os objetivos diferenciados dos usuários da informação. Para o setor privado o usuário da informação é um indivíduo que deseja tomar decisões para benefício, vantagens ou ganhos pessoais direta ou indiretamente. No setor público a informação destina-se à sociedade que se interessa pela legal e eficiente utilização de recursos públicos. O argumento foi a necessidade de padronização para viabilizar análises, estudos, fiscalizações e, como idêntico ou outro setor, tomar decisões. Sem a padronização análise, comparações ou projeções estariam (e estiveram) comprometidas.

Sabidamente mais “lento” que o setor privado em vários aspectos, o público, no que concerne ao acompanhamento da atualização das normas contábeis, acompanhou *pari passu* o desenvolvimento no setor privado. Na mesma década em que houve a emissão da Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros, aplicáveis às organizações de natureza privada, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Setor Público – Estrutura Conceitual (NBC TSP EC), nominada de “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor

⁹ O termo organização será utilizado na concepção legal do código civil, sendo, portanto, qualquer pessoa, física ou jurídica, capaz.

Público” (CFC, 2016) que determinou vários assuntos a serem observados pelos órgãos públicos no Brasil, com destaque para as características qualitativas nas demonstrações contábeis elaboradas por esses órgãos. São elas:

- a) relevância;
- b) representação fidedigna;
- c) compreensibilidade;
- d) tempestividade;
- e) comparabilidade;
- f) verificabilidade.

O que se observa, imediatamente, é uma quase igualdade do que exige o capítulo 2 da NBC TG EC com os atributos de qualidade exigidos para demonstrações contábeis elaboradas para o setor público.

Os documentos contábeis a serem elaborados pelos órgãos do setor público são listados na Lei nº 4.320/64, a estrutura conceitual está presente na NBC TSP. Estas, como destacado, editada em 2016, foi “[...] elaborada de acordo com o Pronunciamento intitulado *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*.” Isso implica que o Brasil se imbuíu de fazer o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao Setor Público emitidas pelo IFAC, por meio de seu Comitê especializado (IPSASB), no mesmo tempo que o fez para as normas aplicadas ao setor privado.

Havendo, como exposto, um conjunto de princípios a seguir, é de se concluir a necessidade de verificação do cumprimento dos mesmos. Como exposto, tal competência de verificação recairá sobre os tribunais de contas.

Alinhando ao processo de verificação da prestação de contas dos gestores públicos, as normas relacionadas às atividades dos órgãos de auditoria governamental também passaram, recentemente, por processos de atualização a fim de atender à nova realidade das práticas contábeis do setor público. Mais precisamente, as auditorias governamentais mudaram o foco de suas atuações, passando de um modelo focado no cumprimento da legislação, por si só, para um modelo focado na avaliação de resultados alcançados, incluindo a verificação do atendimento à lei.

As demonstrações contábeis são dispositivos técnicos, de conteúdo econômico-financeiro, além do orçamentário. Portanto, o cidadão comum, destinatário e usuário direto desses demonstrativos para verificar a qualidade do trabalho do gestor público, concede, a partir das estruturas do Estado, a prerrogativa dessa verificação aos órgãos de controles, os quais dispõem de pessoal especializado e capacitado a “ler” e “compreender” para esse cidadão as demonstrações contábeis, assumindo um papel mediador no processo de prestação de contas dos gestores públicos.

As exigências contidas nas normas para a elaboração das demonstrações contábeis devem ser objeto de observação/fiscalização por esses tribunais, à luz de suas normas de atuação técnica com o foco no cumprimento dessas exigências. Os elementos ou características qualitativas foram checadas se presentes nas demonstrações contábeis dos casos que ora foram analisados neste trabalho, e o papel mediador dos tribunais de contas com base no documento demonstração contábil.

3 TRAÇADO METODOLÓGICO DA PESQUISA

A pesquisa científica não escapa em qualquer momento de um qualificativo que, se não a explica por completo, se ausente a descredencia na essência. Trata-se do método. Entender a pesquisa científica exige-nos a compreensão da indispensável aplicação de regras, procedimentos e temporalidade para cotejar dados, informações, fenômenos e fatos e o conhecimento produzido sobre estes, circunscritos a uma abordagem definida por aquele/a que conduzirá o processo de pesquisa, o/a pesquisador/a.

Neste capítulo encontra-se a descrição das escolhas metodológicas, direcionadas pelo problema e objetivos traçados, no âmbito da operacionalidade desta pesquisa, representadas pelos métodos, a técnica e o instrumento de coleta e registro das informações e as abordagens de tratamento e análise delas, assim como a definição do universo e a amostra, conforme ver-se-á nas próximas subseções.

3.1 METODOLOGIA CIENTÍFICA

Metodologia científica, portanto, é o mecanismo de segurança que toma o pesquisador quanto à utilização de instrumento auxiliar e necessário na busca da resposta ao problema de pesquisa. A metodologia é o suporte técnico que não prescinde o/a pesquisador/a preocupado/a com o resultado cientificamente lastreado em elementos técnico-científico.

Afirmam Marconi e Lakatos (2010, p. 83) que “não há ciência sem o emprego de métodos científicos”. O método, segundo esses autores,

[...] é o conjunto das atividades sistemáticas racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros - traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.” (Marconi e Lakatos, 2010, p. 83)

Assim exposto os aspectos conceituais e contextuais sobre metodologia científica possuem classificações de natureza procedimental que viabiliza, especialmente, replicação desta tese, total ou parcialmente, e análises de várias ordens.

Por fim, o caminho metodológico possibilita a apuração, catalogação, controle, parametrização e a apresentação dos resultados obtidos em uma pesquisa. Nesse processo, a descrição de elementos como o delineamento da pesquisa, os objetivos de investigação, o

universo e a amostra dos dados observados, o(s) instrumento(s) de coleta de dados e a análise dos dados, mencionadas a seguir, são necessárias.

3.2 PROBLEMA E OBJETIVOS DE PESQUISA

A pesquisa tem como item principal o problema elaborado a fim de dar conta a uma dúvida. Descobrir, desnudar ou revelar algo (um fenômeno científico) carece de um problema adequadamente formulado e que exige, como complemento tecnicamente indispensável, um conjunto de objetivos.

3.2.1 Problema de pesquisa

No universo dos respectivos objetos de estudo da Ciência Contábil ou da Ciência da Informação muitos são os problemas de pesquisa que poderiam ser elaborados e, seguramente, estes objetos, quando unidos, tem potencial multiplicador de possibilidades de “problemas”, pois não se restringiriam à simples soma de ambos, dada a multiplicidade de interrelações possíveis. Com o avanço de técnicas aplicadas na prática da Ciência Contábil, buscando garantir-lhe transparência e utilidade para diversos usuários das informações que produz por meio de suas demonstrações contábeis institucionalizadas, sendo estes dispositivos potencialmente capazes de promover a mediação entre agentes sociais. Com base nisso foi proposta a seguinte questão de pesquisa: **As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público são eficazes como dispositivos que potencializam a mediação implícita da informação entre cidadãos e gestores públicos?**

Ao responder esta questão, acredita-se que foi possível atingir os objetivos traçados nesta pesquisa, tanto o geral quanto os específicos. Propor objetivos para uma pesquisa científica é explicitar o que se deseja alcançar, à luz da estrutura conceitual apresentada e contexto sócio histórico. Facilita a compreensão do propósito geral (objetivo geral) e os propósitos de escopo reduzido que integram o objetivo geral (objetivos específicos).

3.2.2 Objetivos da pesquisa

O objetivo geral está esboçado na seguinte proposição: avaliar e mensurar a eficácia das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público como dispositivos que potencializam a mediação implícita da informação entre cidadãos e gestores públicos.

A fim de atingir o objetivo geral, propõe-se como objetivos específicos:

- a) avaliar em que medida as demonstrações contábeis do setor público caracterizam-se como dispositivo de mediação implícita da informação.
- b) verificar como os aspectos técnicos obrigatórios e teórico-conceituais exigidos para a elaboração das demonstrações contábeis do ente público município são avaliados pelos órgãos de fiscalização e controle públicos para identificá-los como dispositivos de mediação implícita.
- c) mensurar a eficácia das demonstrações contábeis como dispositivo de mediação implícita da informação entre o gestor público e o cidadão.

3.3 DELINEAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA

Para responder à pergunta de pesquisa e alcançar os objetivos traçados, optou-se pela pesquisa de nível descritivo, com a adoção dos métodos documental e estudo de múltiplos casos com a aplicação da análise de conteúdo dos documentos coletados e das abordagens qualitativa e quantitativa das informações obtidas e registradas em um formulário próprio, construído como instrumento para esta pesquisa, como demonstra o Apêndice 1.

3.3.1 Métodos

Esta pesquisa possui nível descritivo, pois descreve uma realidade a partir de relacionamento entre variáveis (Gil, 2008, p. 28), “[...] haverá delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados [...]” (Triviños, 1987), além de descrever aspectos de determinada população ou fato (Beuren, 2008, p. 82).

Também foi adotado o método documental para viabilizar a extração das informações requeridas para esta pesquisa, considerando que o objeto de extração de dados e informações são documentos administrativos emitidos por órgãos da administração pública.

A partir de uma articulação metodológica, adotou-se ainda o método de estudo de múltiplos casos, em complemento e suporte ao documental, haja vista que foi selecionado um conjunto de casos específicos, delimitados e circunscritos no tempo, portanto, um estudo caracterizado como de múltiplos casos.

3.3.2 Universo e amostra

A seleção dos casos para esta tese leva em consideração, como elemento determinante e referencial, o universo (conjunto) de operações realizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), órgão do Poder Executivo Federal, já mencionado anteriormente. Os casos foram determinados a partir de amostra extraída daquele conjunto, conforme veremos a seguir.

A pesquisa científica pode se utilizar de um conjunto de dados ou fatos que representarão uma população, foco do estudo, ou uma parcela desta, denominada amostra. As pesquisas na área das ciências sociais seguem a regra geral e a sua grande maioria, utiliza-se de uma quantidade menor que o total dos dados ou fatos estudados, fazendo uso, portanto, da amostra. Para esta tese a amostra foi calculada de maneira não estatística, ou seja, o conjunto dos casos estudados foi determinado a partir de uma escolha não aleatória. Porém, não obstante a escolha não aleatória, a formação da amostra seguiu critérios que garante imparcialidade, haja vista que cada um dos casos que forma a amostra atendeu a todos os pré-requisitos considerados necessários para a viabilidade técnica da execução desta tese.

Diante disso foi selecionado os casos para utilização nesta tese a qual adotou como universo de análise as operações realizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU) no âmbito do programa de fiscalização dos municípios brasileiros (CGU, 2003). De 2003, ano de criação do programa, até 2020 foram realizadas 511 operações (especiais), divulgadas no site desta Controladoria, envolvendo mais de 300 municípios distribuídos por todos os estados brasileiros.

Para a identificação das operações a serem estudadas, fez-se extração de dados no site da CGU no endereço eletrônico geral <https://www.gov.br/cgu/pt-br>, em espaço específico que contém todas as operações realizadas com o conjunto de informações das mesmas inclusive o conteúdo objeto de análise.

Na sequência fez-se uma tabulação dos dados completos, organizando-os e classificando-os para viabilizar a extração da amostra específica aplicando filtros a partir dos critérios definidos abaixo. Estas ações foram executadas por meio de planilha eletrônica simples do *software* excel.

Para a definição da amostra do estudo adotou-se 3 (três) critérios objetivos, quais sejam:

- a) a delimitação espacial: ocorrência da operação no Estado da Bahia;
- b) a operação ter sua deflagração inicial entre os anos de 2015 e 2019;

c) sobre o ente público município.

Aplicados esses critérios sobre o universo de operações realizadas pela CGU obteve-se como resultado um total de 25 operações, relacionadas no Quadro 4, as quais receberam uma identificação alfabética para fins das etapas posteriores.

Quadro 4 – Relação de operações da CGU – 2015-2019

	Operação	Município	Ano da operação
A	MAKING OFF	Cansanção	2015
B	BELVEDERE	Mirante	2015
C	INFECTO	Salvador	2015
D	NOSSA TERRA	Ipupiara	2015
E	IMPERADOR	Riacho de Santana	2016
F	MATO CERRADO	Caatiba	2016
G	BURLA	Pindaí	2016
H	COPÉRNICO	Candeias	2016
I	VIGILANTE	Malhada de Pedra	2016
J	MANIPULAÇÃO	Monte Alto	2016
K	GÊNESIS	Porto Seguro	2017
L	CHRONOS	Aracatu	2017
M	SYAGRUS	Monte Alto	2017
N	INFLET	Apuarema	2017
O	FRATERNOS	Eunápolis	2017
P	LATERONIS	Encruzilhada	2017
Q	MELINOE	Jequié	2017
R	DESCONSTRUÇÃO	Anagé	2018
S	CIRANDA DE PEDRA	Maiquiniqui	2018
T	OFFERUS	Alagoinhas	2018
U	SOMBRA E ESCURIDÃO	Aurelino Leal	2018
V	ELYMAS MAGUS	Aurelino Leal	2018
W	PITYOCAMPA	Feira de Santana	2018
X	KEPLER	Salvador	2019
Y	PEDRA AFIADA	Itambé	2019

Fonte: CGU, 2020

Com este conjunto de operações identificadas para o estudo, caracterizada como amostra, parte-se para a definição dos casos. Para tanto adotou-se a perspectiva histórico-temporal para abranger um conjunto de casos suficientes para atender a dois critérios: i) a vigência da legislação sobre qualidade da informação aplicada aos demonstrativos contábeis aplicados ao Setor Público emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC); e ii) abrangência de pelo menos um exercício em que tenha ocorrido eleições de âmbito municipal. Desse modo, a partir do ano de ocorrência da operação da CGU, os casos retroagirão em três exercícios, que somado ao ano de ocorrência, ter-se-á quatro exercícios de análise para cada operação contemplada na amostra. Adotou-se o ano de 2019 em razão de ser mais recente e

com dados completos e divulgados nas fontes a serem pesquisadas nesta tese. A partir desses critérios, o espaço temporal a ser utilizado e por consequência, a identificação do ano calendário de cada caso, segue a seguinte fórmula.

Quadro 5 – Definição dos exercícios de análise dos casos

Ano 4 (X)	Ano 3 (x - 1)	Ano 2 (x - 2)	Ano 1 (x - 3)
-----------	---------------	---------------	---------------

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Onde “x” corresponde ao ano da ocorrência da operação, conforme Quadro 4. Assim se estabelece a dimensão temporal de cada caso em particular e do conjunto dos casos. Tomando-se o ano referencial, qual seja, o de ocorrência da operação, fez-se a identificação de todos os anos a serem analisados, determinando o total de casos. O Quadro 6 detalha a identificação alfanumérica dos casos, agrupando os dados dos quadros 4 e 5.

Quadro 6 – Identificação dos casos de estudo

Operação	Ano							
	2019	2018	2017	2016 ¹	2015	2014	2013	2012 ¹
A					A4	A3	A2	A1
B					B4	B3	B2	B1
C					C4	C3	C2	C1
D					D4	D3	D2	D1
E				E4	E3	E2	E1	
F				F4	F3	F2	F1	
G				G4	G3	G2	G1	
H				H4	H3	H2	H1	
I				I4	I3	I2	I1	
J				J4	J3	J2	J1	
K			K4	K3	K2	K1		
L			L4	L3	L2	L1		
M			M4	M3	M2	M1		
N			N4	N3	N2	N1		
O			O4	O3	O2	O1		
P			P4	P3	P2	P1		
Q			Q4	Q3	Q2	Q1		
R		R4	R3	R2	R1			
S		S4	S3	S2	S1			
T		T4	T3	T2	T1			
U		U4	U3	U2	U1			
V		V4	V3	V2	V1			
W		W4	W3	W2	W1			
X	X4	X3	X2	X1				
Y	Y4	Y3	Y2	Y1				

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Nota: 1) Ano eleitoral municipal.

Os casos identificados com o número “4” correspondem ao ano da ocorrência da operação, portanto de referência, e os demais representam os casos antecedentes ao de referência, em número de três. Com a configuração do Quadro 6 identificou-se o total de 100 (cem) casos para a execução desta pesquisa.

3.3.3 Técnica e instrumento de coleta e análise de dados

A coleta de dados pressupõe um documento capaz de registrar, por meio de um instrumento ou objeto apropriado, os dados e informações necessárias, suficiente e/ou complementares à construção dos resultados e atingimento dos objetivos. Os documentos utilizados foram:

- a) relatórios da CGU correspondente à operação contemplada na amostra desta pesquisa.
- b) demonstrações contábeis utilizadas para fins de prestação de contas aos órgãos de fiscalização e controle relativas ao exercício respectivo aos casos desta pesquisa.
- c) os pareceres de análise de prestação de contas do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia relativos ao exercício respectivo aos casos desta pesquisa.

Os dados extraídos dos documentos acima indicados representam o necessário para, ao sistematizá-los, potencializar o alcance dos objetivos e consequente resposta ao problema. Para tal propósito, a coleta de dados, utilizou-se de formulário, o qual contém as questões suficientes e necessários, localizado no Apêndice 1 desta tese.

Foram atribuídos valores (pontos) a cada uma das questões formuladas, as quais ancoram-se na representação matemática para fins de cálculo dos efeitos potenciais à efetividade da mediação da informação, sendo que 0 (zero) significa não haver **nenhuma contribuição para a mediação da informação**. A partir de 1 (um) a contribuição para a mediação da informação é crescente, guardada a proporcionalidade dos pontos atribuídos a cada fato. Construiu-se, portanto, grupos qualitativos que denotam níveis graduados de potencial de mediação da informação a partir da escala numérica resultante dos valores atribuídos às variáveis utilizadas. A atribuição de valores (pontos) a estas variáveis considerou o contextual com três abordagens:

- a) o grau de vinculação temática entre os documentos objeto de análise (Relatórios da CGU e o do TCM/BA).
- b) a desaprovação das prestações de contas estão ou não relacionadas com os temas das operações realizadas pela CGU;
- c) efeito histórico-temporal do resultado da atuação dos órgãos de fiscalização e controle.

Para a primeira abordagem, atribui-se o número 0 (zero) se inexistir unidade de registro (tema) no relatório do TCM/BA dos que foram identificados no relatório da CGU. Se uma unidade de registro, atribui-se o valor 1 (um) e assim sucessivamente, em ordem crescente, conforme Apêndice 1. Para a segunda abordagem a classificação da graduação quantifica a relação entre o tipo de (des)aprovação das prestações de contas e o sentido das

unidades de registro. Da mesma forma que a abordagem anterior, no contexto de nenhuma interferência no potencial de mediação implícita, quando a decisão do TCM/BA em nada se relacionar com as unidades de registro coletadas nos relatórios da CGU, atribui-se o número 0 (zero), porém havendo alguma interferência, atribuir-se-á outros valores, conforme formulário (Apêndice 1). A terceira abordagem, conforme escala deste apêndice, definirá valores maiores quanto maior for a vinculação histórico-temporal. Quanto maior for a quantidade de vezes em que uma unidade de registro contribuiu diretamente para a reprovação de uma prestação de contas maior será o valor dado ao respectivo caso. Estas três abordagens estão representadas, de alguma forma, nos seguintes campos do formulário utilizado, o qual possui os seguintes campos:

Caso/cód. controle: Identificação alfa (ou alfanumérica) de um caso em particular da amostra deste estudo.

Ano: o ano do caso que está sendo aplicado o formulário.

Coincidência da irregularidade: Registrará a coincidência entre a irregularidade motivadora da operação realizada pela Controladoria Geral da União e a contida no Parecer do TCM sobre a prestação de contas (demonstrações contábeis) do ano da deflagração da respectiva operação.

Caso em ano eleitoral: identifica se, ou senão, o caso analisado é em ano eleitoral municipal.

Notificação da irregularidade no Parecer do TCM/BA: Verifica a existência de notificação, ou seja, a constatação por parte do TCM/BA de irregularidade na prestação de contas daquele exercício pelo gestor municipal. Sendo a resposta aquela que ocorrer primeiro na ordem que aparece nas opções.

Repetição de notificação pelo TCM/BA: Identifica quantas vezes a notificação/constatação da irregularidade foi mencionada para o período considerado.

Notificação sobre atributo de qualidade da informação: Extrai dado sobre a recorrência de notificação, ou não, pelo TCM/BA do atendimento pelo gestor dos atributos de qualidade da informação nas demonstrações contábeis.

3.4 PROCEDIMENTO DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Fez-se um levantamento no site oficial da Controladoria-Geral da União das operações especiais realizadas desde a criação desse órgão e tabulados conforme o ano, localização e por tipo de órgão que sofreu a referida operação. Essas operações caracterizam-se pela visita de

servidores dessa Controladoria para realizar ações objetivas e imediatas para investigar, por meio de coleta de documentos, possíveis ações de corrupção e danos aos cofres públicos, a partir de investigação pretérita dela e de outros órgãos de fiscalização e controles públicos. A partir da identificação dessas operações é que se definiu os casos, conforme item 3.3.2, e que implica no levantamento dos balanços e dos pareceres a serem analisados e aplicadas as técnicas aqui mencionadas.

O procedimento de coleta, ou seja, o levantamento dos dados tem como base os pareceres do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA) para o período especificado (2012-2019). Esses pareceres passaram por uma análise de conteúdo para o levantamento e registro de dados no formulário.

Os Pareceres Prévios e balanços foram extraídos (baixados) das páginas de transparência daquele Tribunal, que os disponibiliza em site oficial de acesso livre na rede mundial de computadores. Os balanços foram extraídos também desse site, tendo em vista que estes são partes integrantes dos pareceres dos órgãos de fiscalização e controle. O registro decorrente da análise de conteúdo dos pareceres e balanços da respectiva realidade empírica de cada atributo do formulário foi transcrita em planilha eletrônica que contém o formulário.

Concluído o preenchimento do conjunto de formulários, estes passaram por processo de organização por meio das seguintes etapas:

- a) tabulação dos dados e categorização;
- b) classificação e tratamento dos dados;
- c) análise.

A tabulação, classificação e tratamento serão executadas com o suporte de *software*¹⁰ apropriado contendo campos vinculados às questões/atributos do formulário aplicado nesta pesquisa. Considerando que todos os relatórios se encontram disponíveis na internet para acesso livre, teve-se a totalidade dos dados e preenchimento total dos formulários.

Em função dos valores atribuídos a cada um dos elementos que constituem o formulário utilizado e a escala por grau de mediação qualitativa, tem-se a seguinte quadro:

¹⁰ Pela objetividade dos dados a serem coletados nos documentos objeto desta tese, utiliza-se o *software* excel, da empresa *Microsoft Corporation*, pois possibilita, satisfatoriamente, manipulação e tratamento dos dados nos níveis desejados em razão de suas funcionalidades.

Quadro 7 – Classificação e escala dos graus de mediação

Grau de mediação	Escala
Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5
Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10
Potencial médio de mediação implícita	11 – 16
Potencial alto de mediação implícita	17 – 21
Potencial elevado de mediação implícita	22 – 26
Potencial super elevado de mediação implícita	27 - 32

Fonte: Elaboração do autor (2024).

A análise foi realizada dividindo-a em três etapas. A primeira, a partir dos dados tabulados e classificados, foi feito levantamento de indicadores para verificar e confrontar com o referencial teórico-empírico. Em segundo, uma comparação entre as irregularidades identificadas pela CGU com as informações encontradas na realidade empírica e registradas no formulário, Essa comparação, em síntese, deverá confrontar o dispositivo legal infringido pelo gestor público identificado como ilegal/irregular pela Controladoria-Geral da União, e que tenha dado causa à operação, com os dispositivos legais apontados nos pareceres de análise do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia para o ano correspondente ao caso específico. Na sequência, e por fim, serão tratados os valores que alcançaram cada caso, na soma obtidas nos vários elementos, e avaliado o grau de atendimento aos atributos de qualidade da informação, nos termos da Ciência da Informação.

3.5 ABORDAGEM DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Além da definição do nível, esta pesquisa abordará o problema quantitativamente e qualitativamente, ou seja, categorizou, descreveu, classificou e analisou variáveis, fatos, dados, informações obtidas a partir dos documentos analisados em cotejamento com os referenciais teóricos e empíricos.

A abordagem quantitativa torna viável a mensuração da ocorrência de fatos identificados como necessários à elaboração deste estudo. De início, fez-se tabulação e contagem dos casos a serem analisados. Com o conjunto de dados coletados, a partir do formulário, fez-se contagem, classificação e tabulação dos resultados a fim de produzir tabelas e quadros e viabilizar a análise tanto qualitativa quanto quantitativa das informações.

Para verificar os variados focos de análise, ou dito de outro modo, o modelo de análise, adotou-se a técnica da triangulação de Triviños (2015, p. 138) conjugado com âmbito

da classificação por áreas da Ciência da Informação, propostas Belkin (1978, *apud* Amorin, 2010, p. 76). Triviños assim objetiva a técnica de sua autoria:

[...] tem por objetivo básico abranger a máxima amplitude de descrição, explicação e compreensão do foco em estudo. Parte de princípios que sustentam que é impossível conceber a existência isolada de um fenômeno social, sem raízes históricas, sem significados culturais e sem vinculações estreitas e essenciais com a uma macro-realidade social. (Triviños, 1987, p. 138)

Segundo Triviños (1987) as três “pontas” direcionam-se a: i) Análise endógena dos casos selecionados; ii) Análise de representação e transferência da informação (informação e emissor); e iii) Análise conjuntural (informação e usuário). Segundo Belkin (1978, *apud* Amorin, 2007, p. 76) são cinco as áreas da Ciência da Informação, a saber:

- a) transferência de informação em sistemas de comunicação humana – formal e informal, ou seja, o fluxo entre instituições;
- b) a noção de informação desejada – compreensão da geração e desenvolvimento de necessidades de informação na sociedade, entre grupos específicos ou indivíduos;
- c) a eficácia dos sistemas de informação e transferência de informação – métodos e tecnologias que promovem o desempenho e a qualidade da informação e dos sistemas de informação. Lida, portanto, com o desenvolvimento de teorias e modos para facilitar os processos de informação entre produtores e usuários
- d) as relações entre informação e produtor – conhecimento produzido e as formas de analisá-lo e representá-lo em sistemas de informação textuais; e
- e) a relação entre informação e usuário – estudo da relevância e o valor da informação.

Conjugando estas duas abordagens para o estabelecimento das categorias e do modelo de análise da base de dados (unidades de análise) utilizar-se-á o seguinte quadro:

Quadro 8 - Técnica de análise e áreas da Ciência da Informação

	Elementos da triangulação	Áreas da Ciência da Informação
A técnica de triangulação	Análise endógena dos casos selecionados. Processos e produtos centrados nos casos estudados.	<ul style="list-style-type: none"> • A noção de informação desejada. • A mediação.
	Análise de representação e transferência da informação (informação e emissor). Elementos produzidos pelo meio do objeto de estudo.	<ul style="list-style-type: none"> • Informação e produtor: a geração e a representação da informação. • Eficácia dos sistemas de informação.
	Análise conjuntural (informação e usuário). Processos e produtos originados pela estrutura sócio-econômica e cultural do macro-organismo social do objeto de estudo.	<ul style="list-style-type: none"> • Relevância da informação. • Criação de valor.

Fonte: Bardin (1979); Belkin (1978); Amorim (2007, p. 77) - adaptado

Feita esta apresentação do traçado metodológico, verificar-se-á os resultados alcançados a partir da aplicação da metodologia, dos procedimentos, das técnicas e abordagens aqui propostas.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Os resultados encontrados no conjunto de informações apuradas nos documentos e fatos objeto desta pesquisa estão apresentados neste capítulo. Utilizou-se para tanto formulário, como instrumento de coleta de dados, e o conjunto de variáveis identificadas na metodologia. O conjunto de variáveis e informações consideradas no formulário utilizado proporcionou achados e resultados que circunscrevem os objetivos e propósitos desta pesquisa. Em um grau mais alargado de observação, produziu-se informações acerca das temáticas observadas nos relatórios técnicos de análise das demonstrações contábeis, o nível de vinculação dos temas aos opinativos dos pareceres dos órgãos de controle, entre outras, e como consequência a hipótese dessas demonstrações serem capazes de funcionar como dispositivo de mediação implícita da informação de natureza contábil.

As seções deste capítulo vinculam-se aos objetivos específicos, onde trazem os pontos de relevância e subsídio indispensável à discussão teórica.

4.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: DISPOSITIVO DE MEDIAÇÃO IMPLÍCITA

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público são elaboradas a partir de técnicas, conceitos e princípios constantes em várias formas e tipos de normas, que vêm sendo aprimoradas ao longo de muitos séculos. Em tempos primórdios, antecedendo a milênios antes de Cristo (a.C), registros de negócios, inventário de patrimônio e de comércio de trocas são encontrados em diversas civilizações (D'áuria *apud* Amorim, 2007, p. 10), configurando “demonstrações contábeis” em estágio primário. Diz-se isto, pois há identificação, mensuração e registro de atos e fatos passível de individualização, atendendo, à luz dos critérios, teorias e conceitos que hoje suportam a existência da Ciência Contábil e, por consequência, as demonstrações contábeis sob um pressuposto básico da contabilidade: o patrimônio, seja ele pessoal ou de um negócio (empresa, companhia, empreendimento) deve ser particularizado, mensurado/avaliado e registrado.

A Ciência Contábil está inserida no contexto social, e com ela a necessária e impositiva mudança para se adequar naquilo que pode ser útil à sociedade, que vem passando por mudanças substanciais, sob pena de findar. Essas mudanças da sociedade, especialmente no âmbito da organização do sistema econômico, forçam esse aprimoramento que pode ser resumido, segundo Amorim (2007, p. 11), sob o único estímulo de prestar informações em formato novo aos proprietários. Isto porque a demanda e uso da informação passa a ter outro

objetivo. Do uso individual, particular, sigiloso e tecnicamente com resultados ajustados para público, transparente e padronizado. Com a ampliação da quantidade de proprietários em razão do nascimento da ideia de capitalização das organizações, ou seja, o financiamento com promessas de retornos e ganhos de capital, portanto, não mais apenas um/a ou uma família proprietária, mas um conjunto de proprietários que passam a demandar informações contábeis e financeiras de forma regular, objetiva e completa.

É necessário sublinhar, antecipadamente e reiterando, a compreensão da mediação implícita. Por primeiro, a mediação, aqui neste contexto, “é entendida como a criação ou construção de significado. Isso ocorre quando há interferência explicativa entre o emissor e o receptor da informação” (Amorim, 2007, p.21).

Os principais resultados no que tange ao papel das Demonstrações Contábeis como dispositivo de mediação, demanda explicitar o histórico da evolução das normas técnicas no âmbito da Contabilidade. Recorrendo ao que foi exposto no capítulo 2 a Contabilidade aplicada ao Setor Público do Brasil tem seu marco fundamental no ano de 1922 com a publicação do Código de Contabilidade Pública. Quarenta e dois anos depois, em 1964, sanciona-se a Lei nº 4.320, a qual atualiza as regras gerais aplicadas à Contabilidade Governamental. Transcorridos mais quarenta e nove anos após a lei, esta contabilidade passa por outra grande atualização técnica-conceitual a partir da adoção pelo Brasil dos padrões e práticas internacionais de contabilidade aplicada ao Setor Público. Com isso, verifica-se um século de adequação e/ou atualização das estruturas e finalidades da Contabilidade Pública e, por consequência, do dispositivo Demonstrações Contábeis.

Entre as principais regras gerais destaca-se as emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Respectivamente, tratam estas entidades de normatizar o objeto da ciência contábil, o patrimônio, e a atuação do profissional contabilista e também as práticas contábeis no âmbito do Setor Público brasileiro. Independente da entidade emissora as normas têm o objetivo, geral, de padronizar a elaboração e evidenciação dessas Demonstrações Contábeis e servir de intermediação entre o produtor da informação e o (potencial) usuário da mesma. Trata-se de documentos técnicos, mas que suas características os tornam grande fonte para variados tipos de usuários. Entre estes, na perspectiva da Teoria de Agenciamento (Jensen; Meckling, 1976), o cidadão “comum”.

O funcionamento da contabilidade no Brasil não se restringe à prescrição de normas de órgãos técnicos, como o CFC e a STN aqui citados, mas, em grande medida e até cumprindo uma função balizadora, também da legislação formal, ou seja, a que nasce dos

poderes legislativos constituídos. Ora a legislação subsidia a feitura da norma técnica, ora o contrário. Para contextos históricos do século XX em diante e para países com democracias mais consolidadas a regulamentação por legislação formal proporciona, a princípio e em grande medida, as bases para as práticas aplicadas ao objeto da Ciência Contábil. Antes disso, haja vista o histórico evolutivo desta ciência e a não primazia, e até inexistência de leis formais, a regulamentação técnica originou-se de especialistas e/ou de entidades de representação profissional.

O primeiro período acima citado (42 anos) tem como foco o registro de natureza fiscal dos atos e fatos. Isto quer dizer que os registros dos atos e fatos contábeis se restringiam a dar evidência a informações “úteis” apenas para fins de cálculos de impostos a serem recolhidos aos cofres públicos.

A partir de 1964, com a edição da lei nº 4.320 sobre direito financeiro, finanças, orçamento e contabilidade pública, constata-se, a nível nacional, as primeiras características que avançaram na direção de dispositivos de mediação implícita da informação. Essa lei estabelece a segmentação da contabilidade em industrial, orçamentária, patrimonial e financeira, como expresso no seu Art. 89: “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”. Esta segmentação vai ao encontro dos atributos de qualidade da informação que potencializa a uso de informações específicas, ou seja, direcionada a usuários e finalidades específicas.

Em sequência, no nível de legislação de abrangência nacional, aprova-se/sanciona-se a Lei nº 10.180/2001, a qual estabeleceu os sistemas de informações do Setor Público Nacional, separados por áreas, sendo eles:

- a) de planejamento e de orçamento federal;
- b) de administração financeira federal;
- c) de contabilidade federal e,
- d) de controle interno do Poder Executivo Federal.

Além da determinação da Secretaria do Tesouro Nacional como órgão central dos sistemas “ii” e “iii” (Brasil, 2001). O Sistema de Contabilidade Federal, o qual serve diretamente aos propósitos desta tese “[...] compreende as atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à Administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis.” (Brasil, 2001).

Ainda no bojo desta legislação, determinou-se que às unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal compete:

- I – manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União;
- II – estabelecer normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal;
- [...]
- IV – Instituir, manter e aprimorar **sistemas de informação** que permitam realizar a contabilização dos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da União e gerar **informações gerenciais necessárias à tomada de decisão** e à supervisão ministerial. (Brasil, 2001, Art. 18) (grifo nosso)

O inciso IV deste artigo representa a melhoria, até essa data, na perspectiva do entendimento sobre as finalidades das informações produzidas pela Contabilidade no âmbito do Setor Público, pois determina que as unidades do sistema devem gerar informações gerenciais para fins decisórios. A legislação anterior não menciona a possibilidade do uso das informações contábeis para fins gerenciais.

Ocorre na primeira década do século XXI fato de grande repercussão no ambiente da Contabilidade do Setor Público brasileiro. Em 2007 o Brasil, através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), decide adotar as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. A adoção ocorre a partir de 2010 com as Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) já vigentes, utilizando-se das competências que lhes foi dada pelo Decreto nº 6.976/2009, emitiu as normas aplicáveis a todo o setor público brasileiro. A partir delas, a referida Secretaria aprimorou a elaboração e emissão do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que define, orienta e esclarece as práticas operacionais a fim de garantir uma padronização por todos os executores dos órgãos do Setor Público. Este Manual, como sendo o principal documento regulamentador da aplicação das técnicas da contabilidade pública no Brasil, possui uma divisão em seis (6) grandes partes, que abrangem a totalidade dos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais envolvidos no funcionamento da Administração Pública, a saber:

- a) **parte geral:** dispõe sobre o contexto social e econômico da Contabilidade Pública no Brasil, seu alcance, a evolução e inovações, características qualitativas da informação contábil e critérios de evidenciação da informação contábil;

- b) **parte I:** dispõe sobre os assuntos relativos ao orçamento público, a exemplo dos seus princípios, as receitas e despesas orçamentárias, fonte e destinação de recursos, entre outros.
- c) **parte II:** dispõe sobre os assuntos relativos ao patrimônio público, na concepção contábil do termo, conceituando-o, reconhecendo-o, mensurando-o e evidenciando-o a partir de suas partes e atos que o constitui, como ativo circulante (caixa), ativo imobilizado (imóveis), provisões, passivos de curto e longo prazo, etc.
- d) **parte III:** dispõe sobre reconhecimento, mensuração, forma de registro e evidenciação de atos e fatos contábeis especiais e próprios do Setor Público, a exemplo da Dívida Ativa, Consórcios Públicos e Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB), entre outros/as.
- e) **parte IV:** dispõe sobre o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), este o principal instrumento técnico de suporte aos atos de escrituração dos atos e fatos contábeis.
- f) **parte V:** dispõe sobre conteúdos e formas das demonstrações contábeis utilizadas e obrigatórias do setor público brasileiro além das diretrizes para o processo de consolidação (Brasil, 2021).

Em 2016 o CFC emitiu a principal norma geral sobre diretrizes para as demonstrações contábeis aplicável ao setor público por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público Estrutura Conceitual (NBC TSP EC). Afirma o item 2.1 desta norma que

[...] os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público – RCPGs - para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão” (CFC, 2016).

Observa-se que está pressuposto nesta redação que as informações fornecidas carregarão em si a utilidade ao usuário ou tem potencial de serem. Ser útil ou ter a potencialidade indica a existência de elementos ou itens nesses documentos que se pode listar a partir do conjunto de normativos.

A primeira questão é a amplitude a ser dada ao termo usuário. Para a Norma os usuários dos relatórios contábeis são “[...] os usuários dos serviços e seus representantes e os

provedores de recursos e seus representantes (doravante identificados como usuários dos serviços e provedores de recursos, a não ser que sejam identificados de outra forma)”.

O mesmo Conselho Federal, ainda em 2008, emitiu normativo tratando dos elementos de forma e conteúdo das demonstrações contábeis do setor público. Esta norma, a NBC T 16.6, não obstante o cumprimento do objetivo de descrever as principais informações técnicas e de forma dos documentos, careceu de orientações de natureza teórica, presente na norma que a substituiu. Trata-se da NBC TSP 11, aprovada em 2018 e vigência a partir de 1º de janeiro de 2019, que trouxe, além do aspecto da forma das demonstrações contábeis, ênfase da norma anterior, normatização sobre finalidades e uma abordagem do conteúdo para além dos números, mas conceitual e da informação útil. A NBC TSP 11 exige que as demonstrações contábeis sejam apresentadas adequadamente e destaca que “A apresentação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, [...]”, e complementa “Presume-se que a aplicação das NBCs TSP, com divulgação adicional, quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como apresentações adequadas.” (CFC, 2018, item 27). Então o que se observa é o esforço institucional de garantir que as demonstrações contábeis se constituam como documentos úteis e apropriados, na concepção técnica-normativa.

A NBC TSP 11 ampliou significativamente o escopo em relação a norma anterior, quando em diversas passagens apresenta itens de atendimento necessário pelo elaborador das demonstrações contábeis que reforçam o desejo de promover a disponibilização de informação útil aos usuários das mesmas. Itens como consistência na apresentação, materialidade e agregação, divulgação de informação comparativa e tempestividade quando aplicados nas demonstrações contábeis nos parâmetros exigidos por cada norma, as conduzem para atender os requisitos de adequação de apresentação.

Especialmente para a apresentação de informações orçamentárias, o normatizador, por meio da NBC TSP 13 (CFC, 2018), exigiu requisitos às demonstrações contábeis com conteúdo orçamentário, complementares aos exigidos para as demais demonstrações contábeis em razão da especificidade desse conteúdo a fim de garantir sua utilidade. Há que se destacar, entre esses requisitos, na divulgação da demonstração contábil respectiva, os valores e contas relativos ao orçamento aprovado ou original, ao orçamento final e aos realizados e as comparações entre estes valores. São informações que propiciam minimamente a compreensão da execução do orçamento público tendo em vista um orçamento aprovado por um Poder Legislativo respectivo.

4.1.1 Demonstrações contábeis do Setor Público

As Demonstrações Contábeis estão representadas por um conjunto de documentos predeterminados por órgãos técnicos competentes, com forma e conteúdo padrões, sendo estas diretamente ligadas a atos e fatos de natureza contábil e que buscam atingir determinados objetivos. A Parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) explica substancialmente qual é este objetivo: “padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP” (Brasil, 2021, p. 402). Quatro assuntos estão presentes neste trecho que circunscrevem, em grande medida, as discussões relativas a esta seção: “padronizar”, “estrutura”, “definição de elementos” e “DCASP”.

A padronização foi assunto já mencionado e entende-se como o processo de tornar igual ou muito semelhante a operacionalidade técnica e interpretações sobre atos e fatos contábeis aplicável a órgãos de mesma natureza com o intuito de elaborar e divulgar informações em sua essência e forma.

No tocante ao assunto “estrutura” ou forma, o que mais ganha destaque é o posicionamento ou organização das informações nas DCASP, pois garantem acessibilidade e tecnicidade de uso das mesmas. A NBC TSP 11 dispõe dos modelos de demonstrações contábeis que devem ser utilizados por órgãos da administração pública, quando o órgão não esteja enquadrado nos casos de cumprimento obrigatório por força da legislação emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que exige a atendimento dos modelos presentes no MCASP.

No que tange ao conteúdo (definição de elementos), não obstante objetivos específicos de cada demonstração contábil, as informações estão organizadas para garantir a interpretação eficiente e eficaz da situação orçamentária, financeira, de resultados e patrimonial. Segundo Brasil (2018, item 15) “as demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e de desempenho da entidade.” Estes temas interessa uma variedade de usuários, que por sua vez, compreendem a tecnicidade, pressupostos e princípios a serem observados no processo de elaboração das referidas demonstrações. O CFC (2016, item 17) determina que a satisfação das finalidades das demonstrações contábeis ocorrerá quando estas possuírem dados sobre i) ativos; ii) passivos; iii) patrimônio líquido; iv) receitas; v) despesas; vi) outras operações no patrimônio líquido; e vii) fluxo de caixa. Consta no MCASP que as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) devem fornecer informações:

- a) sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
- b) sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
- c) úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- d) sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
- e) agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos. (CFC, 2018, p. 404-405)

Este mesmo Manual reforça que as DCASP devem ser apresentadas de forma “apropriada e [em] conformidade com as normas contábeis” (Brasil, 2018, p. 404-405). Ou seja, representar apropriadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Adiciona ainda o mesmo Manual que representação apropriada exige que:

- a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com orientações específicas que tratem de políticas contábeis.
- b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, representação fidedigna, compreensível, oportuna, comparável e verificável;
- c) forneça divulgações adicionais quando o cumprimento com os requisitos específicos contidos nas normas for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações sobre a situação patrimonial e o desempenho da entidade (Brasil, 2018, p. 404-405)

Enquanto o primeiro item exige que as informações apresentadas aplique políticas contábeis, incluindo normas técnicas e leis, o segundo exige que a referida informação possua características de cunho qualitativo, mapeando, claramente, duas perspectivas das cobranças.

São demonstrações contábeis do setor público, segundo o Art. 101 da Lei 4.320/64 (Brasil, 1964): Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais. A legislação posterior a esta lei, atribuiu novas demonstrações de caráter obrigatório, são elas: Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. A partir de 2018, com a edição da NBC TSP 11, adotou-se como “conjunto completo das demonstrações contábeis [...]”:

- (a) balanço patrimonial; (b) demonstração do resultado; (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido; (d) demonstração dos fluxos de caixa; (e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração das informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis; (f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e (g)

informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A (CFC, 2018a, item 21).

Adicionalmente, a NBC TSP 13, que trata da “apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis”, reitera a relação de demonstrações contábeis constante na NBC TSP 11 com foco na preparação, execução e acompanhamento do orçamento público e ênfase no conteúdo, onde exige textualmente que as informações contábeis sejam apresentadas de forma a garantir a **integridade da informação** a partir da divulgação de valores orçados originalmente, possíveis alterações e os valores orçados ao final de um período determinado, assim como exige que os mesmos sejam apresentados em bases comparáveis. Segundo a norma “a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados **auxilia os usuários a entenderem as razões para as diferenças materiais do orçamento aprovado** pelo qual a entidade submete-se à prestação de contas e responsabilização” (CFC, 2018b, item 16) (grifo nosso).

A NBC TSP EC (CFC, 2016) apresenta as características qualitativas da informação incluída nos RCPGs como sendo atributos que os tornam “[...] útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil” (CFC, 2016, item 3.1). Consta deste normativo os atributos de qualidade “relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.”

Ao primeiro atributo, afirma-se que a informação é **relevante** quando esta é capaz de influenciar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, significativamente, ainda que alguns usuários não avaliem como tal (CFC, 2016, item 3.6). Não obstante a clareza da afirmativa, a sua plena compreensão só ocorre com o conhecimento de quais são os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. Encontra-se tal informação no item 2.1 e 2.2 deste normativo, que menciona: “Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.”

Afirma-se que a informação tem **representação fidedigna** quando a “representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.” (CFC, 2016, 3.10). Este atributo buscou reforçar a imparcialidade. A informação de natureza contábil-financeira não deve ser produzida para atender destinatário específico, segmentado ou de órgão, mas sim geral, garantindo uma utilidade não viesada a todo e qualquer potencial usuário.

Afirma-se que a informação possui o **atributo compreensibilidade** à medida que permite que os usuários compreendam o seu significado. As demonstrações contábeis “devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada.” (Brasil, 2016, item 3.17).

As demonstrações contábeis também devem ser divulgadas ou estarem disponíveis “antes que ela perca sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.” (CFC, 2016, item 3.20). Deduz-se que ficará tanto menos útil a informação quanto mais demorada a sua divulgação. As Demonstrações contábeis possuem prazos legais para publicização, os quais são definidos para o menor tempo possível a fim de reforçar o atributo da tempestividade. Neste aspecto, as normas em vigor sobre publicidade e transparência têm exigido que os órgãos públicos realizem a publicização das DCs parciais, garantindo um acompanhamento tempestivo e, portanto, no menor espaço de tempo entre a ocorrência do fato e sua publicização, promovendo a utilidade da informação de forma mais efetiva.

No que tange à **comparabilidade** a análise da (qualidade da) informação recairá sobre dois ou mais fenômenos, sendo este um ato, um relatório financeiro, de indicadores, de resultados e, certamente, qualquer das demonstrações contábeis. Diz a norma que “é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.” (CFC, 2016, item 3.21). Não significa o mesmo que consistência, que significa a utilização de mesmos princípios, políticas e bases para um mesmo ente público. A comparabilidade representa o objetivo a ser alcançado a partir de aplicação, não somente, da consistência.

A **verificabilidade** tem a preocupação de identificar uma informação como representante fiel de determinado fenômeno econômico, não econômico ou de resultados, sendo esta fidelidade não absoluta, aceitando-se algum grau de imprecisão. A norma traz estas características como um elemento de prova à informação divulgada para os usuários e a mesma estria garantida se dois observadores com semelhante grau de esclarecimento e independência concluíam de forma igual ou muito próximo da igualdade (CFC, 2016).

Está estabelecido que todas essas qualidades exigidas devem subsidiar a elaboração de todas as demonstrações contábeis presentemente em uso pelas entidades governamentais. Elas são aplicadas na elaboração de cada demonstrativo, quando exige, por exemplo, para o Balanço Patrimonial, um dos demonstrativos contábeis, que apresente alguns itens e a

quantidade mínima deles. Tal imposição garante que os usuários conheçam, ao menos, os valores correspondentes a:

(a) ativo imobilizado; (b) propriedade para investimento; (c) ativo intangível; (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (e), (g), (h) e (i)); (e) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial; (f) estoques; (g) valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências); (h) contas a receber de transação com contraprestação; (i) caixa e equivalentes de caixa; (j) tributos e transferências a pagar; (k) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação; (l) provisões; (m) passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l)); (n) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e (o) patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora. (CFC, 2016, item 88).

Os itens listados acima estão presentes nas variadas normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade em suas NBC TSP. Desnecessário descrever esses itens, haja vista que não está sob discussão nesta tese tais detalhamentos, mas sim o fato deles constituírem, de forma obrigatória, a estrutura dessas normas.

Da mesma forma, este tipo de exigência está presente no conjunto dos normativos sobre conteúdos e formas das demais demonstrações contábeis, com destaque para a NBC TSP 11. O objetivo da imposição de um conteúdo mínimo, quantitativa e qualitativamente, não é outro senão o de subsidiar os usuários com informações consideradas úteis para o processo decisório e garantir a efetividade do processo comunicativo.

Há, como parte e em complemento às demais demonstrações contábeis, “no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades” (CFC, 2016, item 127) as Notas Explicativas às demonstrações contábeis. O conteúdo dessas Notas são informações requeridas pelas NBC TSPs, porém não contempladas no conteúdo de qualquer das demonstrações contábeis. As Notas também devem, segundo CFC (2016, item 127), “**Prover informação adicional** que não tenha sido apresentada [nas demonstrações contábeis], mas **que seja relevante para a compreensão** de quaisquer dessas demonstrações contábeis.” (grifo nosso). Ademais, constará nas Notas critérios, bases, métodos, normas/leis ou modelos utilizados contínua ou transitoriamente pelo órgão público, considerados significativos ou relevantes, assim como:

[...] informação acerca (a) dos principais pressupostos relativos ao futuro e (b) de outras abordagens principais a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis, que tenham risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e de passivos durante o próximo período. (CFC, 2016, item 140)

Esse conjunto de documentos técnicos que expressam a situação patrimonial, de resultados e/ou desempenho e dos fluxos de caixa de um órgão governamental, descritos e apresentados seus elementos e itens constitutivos, se estabelecem, por suas formas e conteúdos ou pelos propósitos teórico-conceituais, como dispositivos de mediação, considerando que eles têm como objetivo transmitir uma informação a um usuário distinto do produtor da mesma e em tempo inespecífico.

A seguir constam as demonstrações contábeis em formato simplificado, mas com as informações suficientes para a discussões. Por exigência das normas essas demonstrações devem ser acompanhadas de **Notas Explicativas** para fato considerado relevante em função do valor e/ou de sua natureza, como mudança de sistemas ou metodologia de cálculo ou uso de nova referência técnica para uma determinada conta contábil. Também deve ser divulgado em Notas, ocorrência que não é rotina ou que possa causar, explícita ou potencialmente, impactos significados em decisões de usuários das informações dessas demonstrações. As Notas Explicativas funcionam como um apêndice das demonstrações contábeis e aumentam ou potencializam o entendimento e compreensão sobre os conteúdos específicos de cada demonstração contábil, buscando garantir melhor eficácia na comunicação, ou seja, potencializando a informação útil.

4.1.2 Balanço Patrimonial (BP)

O Balanço Patrimonial elaborado pelo Setor Público, incluindo as administrações municipais deve observar as diretrizes da NBC TSP 11 e constitui-se de informações de natureza patrimonial. Apresenta os bens, direitos e o conjunto de obrigações de determinado ente público para uma data específica na forma que exige os normativos. Este demonstrativo é, simplificada, dividido em duas grandes colunas, onde a da esquerda identifica os bens e direitos (ativos) e a da direita lista as obrigações, exigível e não exigível¹¹ (passivo). A seguir um balanço patrimonial simplificado e adaptado:

¹¹ As obrigações não exigíveis constituem parte do passivo e pode ser facilmente entendida como toda obrigação sem previsão ou prazo certo de ser cobrada ou utilizada, diferentemente das obrigações exigíveis que tem prazo certo e razoável certeza de que a entidade será demandada para quitação, ou seja, será cobrada. O conjunto das obrigações não exigíveis recebe o nome de **Patrimônio Líquido**.

Figura 2 – Balanço patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL*					
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE	\$	\$	PASSIVO CIRCULANTE	\$	\$
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	\$	\$	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	\$	\$
			TOTAL DO PASSIVO	\$	\$
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social/Capital Social	\$	\$
			Reservas/resultados	\$	\$
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	\$	\$
TOTAL	\$	\$	TOTAL	\$	\$

Fonte: Brasil, 2021 (adaptado)

* No documento completo existe, obrigatoriamente, o período de referência, órgão emissor e data de emissão.

Algumas informações sobre conteúdo e forma do BP são pertinentes e estão na direção dos princípios qualitativos da informação contábil: i) há sempre a informação relativa ao período imediatamente anterior; ii) o total do ativo é igual ao total do passivo e, iii) há dois critérios básicos para organizar as contas internamente no balanço: 1) os itens (conta contábil) que compõem o ativo são listados por facilidade (ou não) de se transformarem em dinheiro (e usá-lo sem restrições), também conhecido como potencialidade de liquidez. Quanto mais no topo da lista, mais líquido; 2) Para o passivo o critério está relacionado à exigibilidade (ser exigível). Se mais ao topo da lista maior é a “força” e direito do credor para acionar cobrança jurídica, normativa, administrativa e/ou contratual.

Sobre a igualdade ante ativo e passivo a Contabilidade a tem como um dos seus princípios fundamentais. Isso não é por acaso e decorre do fato de que todo bem ou direito (ativos) deve ter uma origem que os financiou, que são os passivos da entidade. **O patrimônio público é, portanto, o total do ativo dessa entidade.**

Há, portanto, uma regra estabelecida de apresentação do que representa o patrimônio ou riqueza de um ente, sendo esta pessoa física ou jurídica. Para além da organização da informação no BP, é fundamental a esta tese expor as razões do estabelecimento da regra.

4.1.3 Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

A Demonstração das Variações Patrimoniais nada mais é do que o nome indica. São evidenciadas nela os atos e fatos que provocam variação no patrimônio do ente público, para mais ou para menos. A diferença entre os valores concernentes a fatos que aumentam

(variações patrimoniais aumentativas - VPA) com os que diminuem (variações patrimoniais diminutivas - VPD) gera um resultado patrimonial do período, conforme estrutura padrão definida em norma apresentada na Figura 3, a seguir.

Figura 3 – Demonstração das Variações Patrimoniais

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	NOTA	Exercício atual	Exercício anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		\$	\$
Impostos, taxas e contribuições de melhoria		\$	\$
Contribuições		\$	\$
...			
Total das variações patrimoniais diminutivas (I)		\$	\$
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		\$	\$
Pessoal e encargos		\$	\$
Benefícios previdenciários e assistenciais		\$	\$
Uso de bens, serviços e consumo de capital fixo		\$	\$
...			
Total das variações patrimoniais diminutivas (II)		\$	\$
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)		\$	\$

Fonte: Brasil, 2021 (adaptado)

Essa demonstração apresenta a relação de itens e respectivos valores de quanto o governo alterou seu patrimônio para **ofertar uma determinada quantidade de serviços públicos**. Há três resultados possíveis nesse confronto entre VPA e VPD: i) igualdade entre elas (muitíssimo raro), ii) $VPA > VPD$, resultando em um superávit patrimonial e, iii) $VPA < VPD$, resultando em um déficit patrimonial. Para os casos não nulos (ii e iii) o efeito será registrado no Balanço Patrimonial, aumentando o patrimônio, se caso “ii”, ou reduzindo-o, se caso “iii”.

4.1.4 Balanço Financeiro (BF)

Essa demonstração contábil apresenta uma informação de elevada importância em processo decisório que é a movimentação dos recursos financeiros da entidade pública. Basicamente o referido balanço se constitui de quatro partes: i) uma que apresenta os ingressos e desembolsos decorrentes do orçamento público, ii) outra são os ingressos ou dispêndios decorrentes de transferências financeiras, iii) outra são os ingressos e dispêndios decorrentes de acontecimentos extraorçamentários e iv) saldos de exercícios anteriores. Sendo que as três primeiras estão separadas por tipo, se ingressos (entrada de recursos) ou se

dispêndios (saída de recursos). Esse agrupamento por tipo viabiliza uma leitura, imediata, do total de ingressos e do total de dispêndios, facilitando a apuração do resultado financeiro do exercício. É, em síntese, uma demonstração de fluxo dos valores financeiros que entraram ou saíram dos cofres públicos em um exercício vinculado à peça orçamentária (orçamento público), conjugado com o que se tinha no início do exercício e o que fica disponível para o seguinte. Essa descrição está apresentada na Figura 4 a seguir.

Figura 4 – Balanço Financeiro

BALANÇO FINANCEIRO	NOTA	Exercício atual	Exercício anterior
INGRESSOS		\$	\$
RECEITA ORÇAMENTÁRIA (I)		\$	\$
Ordinária		\$	\$
Vinculada		\$	\$
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS (II)		\$	\$
RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS (III)		\$	\$
Saldo do exercício anterior (IV)		\$	\$
Caixa e equivalente de caixa		\$	\$
Depósitos restituíveis e valores vinculados		\$	\$
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)		\$	\$
DISPÊNDIOS		\$	\$
DESPESA ORÇAMENTÁRIA (VI)		\$	\$
Ordinária		\$	\$
Vinculada		\$	\$
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS (VII)		\$	\$
PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS (VIII)		\$	\$
Saldo para o exercício seguinte (IX)		\$	\$
Caixa e equivalente de caixa		\$	\$
Depósitos restituíveis e valores vinculados		\$	\$
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)		\$	\$

Fonte: Brasil, 2021 (adaptado)

Cada uma das contas apresentadas no grupo “Ingressos” ou no grupo “Dispêndios” possuem desdobramentos em contas analíticas em pelo menos mais um nível, dando transparência sobre o que compõe as contas agregada superior.

O Balanço Financeiro tem a especificidade de apresentar o fluxo de caixa atrelado à dinâmica orçamentária, diferentemente do objetivo da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) que trata das atividades próprias que fazem a entidade funcionar, sejam elas operacionais, de financiamento ou de investimentos, com uma vertente patrimonial, portanto.

4.1.5 Balanço Orçamentário (BO)

O Balanço Orçamentário é a demonstração contábil que apresenta informações relativas a receitas e despesas públicas aprovados/sancionados, suas atualizações e sua execução, organizado pelos resultados das receitas e despesas e do confronto entre elas.

Assim como as outras demonstrações contábeis, ele identifica qual a entidade, qual o período considerado (em regra um ano), e os responsáveis pelo mesmo.

A principal finalidade dessa demonstração é, em essência, evidenciar o desempenho do gestor sobre a efetividade e economicidade na oferta de bens e serviços públicos (programas e ações de governo) com base em um montante financeiro disponibilizado a ele através de lei (lei orçamentária anual). Essa atitude de preparação e evidenciação atende a determinações legais, proporcionando a prestação de contas pública e o princípio da transparência.

A estrutura e conteúdo desta demonstração é padrão e de uso geral e obrigatório pelos entes públicos brasileiros, conforme Portaria STN nº 163/2001 e suas atualizações. As receitas e as despesas são apresentadas pela sua natureza, sendo este o maior grau de agregação. Conforme estrutura do BO outra informação importante e muito utilizada técnica e politicamente são as “dívidas” do governo que ficam para o ano seguinte, conhecidas tecnicamente como restos a pagar. Estes são calculados pela diferença entre os compromissos assumidos (despesa empenhada) no ano com o quanto deles se pagou (despesas pagas) no mesmo ano, conforme valores constantes no quadro das despesas públicas.

Figura 5 – Balanço Orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL (a)	PREVISÃO ATUALIZADA (b)	RECEITAS REALIZADAS (c)	SALDO (d) = c - b
RECEITAS CORRENTES	\$	\$	\$	\$
RECEITAS DE CAPITAL	\$	\$	\$	\$
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)	\$	\$	\$	\$
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)	\$	\$	\$	\$
DÉFICIT (IV)	\$	\$	\$	\$
TOTAL (V) = (III + IV)	\$	\$	\$	\$

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)	DESPESAS EMPENHADAS (g)	DESPESAS LIQUIDADAS (h)	DESPESAS PAGAS (i)	SALDO DA DOTAÇÃO (j) = (f - g)
DESPESAS CORRENTES	\$	\$	\$	\$	\$	\$
DESPESAS DE CAPITAL	\$	\$	\$	\$	\$	\$
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)	\$	\$	\$	\$	\$	\$
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)	\$	\$	\$	\$	\$	\$
SUPERÁVIT (IX)	\$	\$	\$	\$	\$	\$
TOTAL (X) = (VIII + IX)	\$	\$	\$	\$	\$	\$

Fonte: Brasil, 2021 (adaptado)

4.1.6 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

Sendo um dos ativos de maior importância em uma organização, o dinheiro, dada a suas funções intrínsecas¹² e seu grau de risco, representado na conta caixa (e equivalentes de caixa) na contabilidade, recebe um controle especial a ponto de ser dissecado em uma demonstração específica.

A Demonstração do Fluxo de Caixa é uma demonstração contábil que tem a função de apresentar o fluxo (entradas e saídas) de caixa ocorrido dentro do exercício a que se refere e o saldo ao final deste, considerando o valor do saldo inicial do exercício. Esta demonstração separa as informações em três grupos de fluxos e os dados (valores) de ingressos e desembolsos correspondente a cada um deles, conforme se vê na Figura 6:

Figura 6 – Demonstração do Fluxo de Caixa

	NOTA	Exercício atual	Exercício anterior
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS		\$	\$
INGRESSOS		\$	\$
DESEMBOLSOS		\$	\$
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)		\$	\$
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS		\$	\$
INGRESSOS		\$	\$
DESEMBOLSOS		\$	\$
Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)		\$	\$
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		\$	\$
INGRESSOS		\$	\$
DESEMBOLSOS		\$	\$
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)		\$	\$
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I + II + III)		\$	\$
Caixa e equivalente de caixa inicial		\$	\$
Caixa e equivalente de caixa final		\$	\$

Fonte: Brasil, 2021 (adaptado)

Os fluxos operacionais estão vinculados às atividades fins da entidade. Notadamente para as entidades públicas pode-se exemplificar com o recebimento de impostos e taxas, os decorrentes do patrimônio próprio, como a venda de bens e serviços ou receitas de concessões, ou de recursos recebidos por transferências. Os fluxos de investimentos são ingressos ou desembolsos vinculados a venda ou compra de ativos imobilizados,

¹² As funções intrínsecas do dinheiro são: i) unidade de conta, ii) meio de troca, iii) entesouramento.

respectivamente, para ficar apenas em um exemplo. Estará classificado neste fluxo os ingressos e desembolsos que dizem respeito a ativos de longo prazo, ou seja, ativos classificados como investimentos (Brasil, 2022, p. 531). O terceiro dos fluxos, o de financiamento, corresponde aos valores de empréstimos, contraídos ou amortizados (pagos). Apresentar valores relativos ao gerenciamento para atender provedores de capital.

4.1.7 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

Essa demonstração não é obrigatória para o ente público prefeitura (entidade pública *strictu sensu*), em razão da sua finalidade, aplicável, objetivamente, a entidades com cunho empresarial. No Setor Público é obrigatória para as empresas estatais dependentes. Como não são elaboradas e apresentadas pelas prefeituras, não far-se-á detalhamento sobre a mesma nesta tese.

As Demonstrações Contábeis apresentam as informações na forma que atendem a uma orientação, ou seja, uma prescrição, para possibilitar a “leitura” de um interlocutor consciente, inclusive e principalmente a dos órgãos de fiscalização e controle, de que a fonte da informação as produziu com base nessas orientações e que, portanto, sua leitura tomará por base essas mesmas orientações. A leitura feita pelo interlocutor ocorrerá em momento distinto da elaboração ou da publicação dessas demonstrações contábeis, assim como, dificilmente, o produtor ou responsável por esses documentos ficarão em um espaço, físico ou virtual, à disposição para esclarecimentos ou explicações adicionais imediata. Está incluído nessas orientações as características qualitativas da informação contábil. Assim como a orientação puramente técnica ou operacional, ou seja, aquela que diz que em uma listagem a conta contábil é uma e não outra, ou que a desvalorização de um bem deve ter uma “velocidade” x qualquer.

4.2 ENTIDADES DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE NO BRASIL

É premissa fundamental que a Administração Pública, materializada nos seus diversos e variados órgãos e nos agentes públicos e políticos que os fazem funcionar, cumpra indiscriminada e incondicionalmente o conjunto de normas e legislações vigentes e que lhes seja afeta. Estas, por sua vez, também possuem uma variedade que perpassa da simples conduta do cidadão para com o agente público/político, até a regulamentação do uso do espaço aéreo e do mar mediterrâneo do país e à pesquisa com células tronco em centros de

pesquisa, expondo aqui apenas três exemplos. No âmbito das emitidas com o fim de garantir melhor e mais consistente aplicação das competências cabíveis a cada poder, especificamente entre o legislativo e o executivo, destacam-se as que regulamentam e fiscalização daquele sobre este, com destaque para trechos da Constituição Federal brasileira sobre o assunto, o que passamos a detalhar.

Para compreensão ampla dos resultados da avaliação pelos órgãos de fiscalização e controle dos aspectos técnicos-conceituais aplicados às demonstrações contábeis, retoma-se a legislação máxima nacional, a Constituição Federal. Em seu Título IV, Capítulo I, que trata da atuação do Poder Legislativo, a seção IX deste capítulo discorre sobre “fiscalização contábil, orçamentária e financeira”. Os artigos incluídos nesta seção abordam o funcionamento da fiscalização das contas públicas, a definição do órgão especializado que apoiará o Congresso Nacional e o âmbito de atuação desse órgão, já mencionado no capítulo 2 desta tese. Está explícito que caberá ao Congresso Nacional (Poder Legislativo) a fiscalização dos atos de gestão do chefe do poder executivo federal (Presidente da República), consubstanciados no inciso I do Artigo 71 da Constituição Federal.

Desse modo, a Carta Magna nacional, seguida pelas demais legislações estaduais e municipais sobre o tema de fiscalização e auditoria, conforme semelhanças observadas no Quadro 8 abaixo, impulsionou um conjunto de outras normas infraconstitucionais que passamos a destacar para elucidação do assunto deste capítulo.

Quadro 9 – Estruturas e competências de órgãos de fiscalização e controle

Competências	UNIÃO – Constituição Federal	Estado (Bahia*) – Constituição Estadual	Município (Vitória*/ES) – Lei Orgânica Municipal
Da Fiscalização Contábil, Financeira, Orçamentária, Operacional e Patrimonial	Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (EC no 19/98)	Art. 89. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade,	Art. 95. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta dos seus Poderes constituídos, quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes.
Competência do órgão de fiscalização especializado	Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete : I–apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; II–julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; [...] V–realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de	Art. 91. Os Tribunais de Contas do Estado e dos Municípios, dotados de autonomia administrativa e de independência funcional, são órgãos de auxílio do controle externo a cargo, respectivamente, da Assembleia Legislativa e das Câmaras Municipais, competindo-lhes : I – apreciar as contas prestadas anualmente pelos chefes dos Poderes Executivos, mediante parecer prévio a ser elaborado no prazo de sessenta dias, para o Tribunal de Contas do Estado, e de cento e oitenta dias para o Tribunal de Contas dos Municípios, ambos contados a partir da data do seu recebimento [...] VII – realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial , inclusive quando	Art. 96 O controle externo, a cargo da Câmara Municipal, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual, por força constitucional, compete : I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Prefeito Municipal, e pela Mesa da Câmara Municipal, mediante parecer prévio a ser elaborado no prazo fixado no art. 71, II, da <u>Constituição Estadual</u> ; [...] IV - realizar, por iniciativa própria ou da Câmara Municipal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária,

Competências	UNIÃO – Constituição Federal	Estado (Bahia*) – Constituição Estadual	Município (Vitória*/ES) – Lei Orgânica Municipal
	<p>inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;</p> <p>VI–fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; (grifo nosso)</p>	<p>requeridas pelo Legislativo e por iniciativa de comissão técnica ou de inquérito; (grifo nosso)</p>	<p>operacional e patrimonial, nas unidades dos Poderes Legislativo e Executivo e demais entidades definidas no inciso II; (grifo nosso)</p>

Fonte: Brasil, 1988; Bahia, 1989; Vitória/ES, 1990.

* Esse Estado e município foram escolhidos aleatoriamente. Qualquer outro ente público de status subnacional terá as mesmas estruturas e competências, expressas nas respectivas Cartas Institucionais com pouquíssima diferença textual.

As análises e apresentação de resultados deste capítulo abarcam os normativos emitidos pelos órgãos de fiscalização e controle que se fez usos em função da metodologia desta pesquisa (modelo de análise). Portanto, foram analisadas as normas dos órgãos TCU, TCM/BA e CGU, subsidiadas ou complementadas pelas diretrizes constitucionais e os normativos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no que se refere ao assunto objeto desta pesquisa.

4.2.1 Fiscalização e controle externo da Administração Pública Federal

O Tribunal de Contas da União (TCU), como órgão máximo de fiscalização e controle externo no país, exerce suas atividades a partir das próprias normas que emite, haja vista a autonomia dada, neste aspecto, pela Constituição (Brasil, 1988). Segundo esta, o TCU tem a competência privativa de elaborar seu regimento interno (Brasil, 1988, Art. 96). Assim expressa o Artigo 96 citado:

Art. 96. Compete privativamente:

I - aos tribunais:

a) eleger seus órgãos diretivos e **elaborar seus regimentos internos**, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos (grifo nosso);

Na sequência e reiterando o ditame constitucional, sanciona-se em 1992 a Lei nº 8.443/1992, Lei Orgânica do referido Tribunal. Nela, está explícita a prerrogativa dada ao TCU para “elaborar e alterar seu Regimento Interno” (Brasil, 1992, Art. 1º, inc. X) além das demais competências. Desse modo o Tribunal tem a competência de estabelecer suas próprias normas de funcionamento administrativo e finalístico, ou seja, tem grau de autonomia plena nestas áreas. A seguir algumas competências do TCU:

- **realizar**, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, de suas casas ou das respectivas comissões, **auditorias, inspeções ou acompanhamentos de natureza contábil, financeira, orçamentária**, operacional ou patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais órgãos e entidades sujeitos à sua jurisdição;
- **fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;**
- prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- representar ao Poder competente sobre irregularidade ou abusos apurados (Brasil, 1988; Brasil, 2023) (grifo nosso).

Os tribunais e órgãos de controle técnicos são investidos de grandes responsabilidades que, em resumo, podem ser descritas como as que resultam uma manifestação imparcial sobre as operações realizadas no âmbito do serviço público. Neste aspecto o TCU afirma que suas normas:

[...] foram desenvolvidas tendo por base o arcabouço normativo da instituição (Constituição, Lei Orgânica, Regimento Interno, Código de Ética dos Servidores do TCU, resoluções e instruções normativas do TCU), a experiência acumulada, as normas de auditoria de fontes internacionais, especialmente as ISSAI, da Intosai, bem como as normas das entidades de auditoria e controle governamental visitadas no âmbito do programa de benchmarking realizado pelo TCU, em 2004, dentre as quais o IFAC, o IIA, o GAO, o ANAO e as entidades de fiscalização superior da Alemanha, Itália, França, Espanha, Bélgica e Holanda. (Brasil, 2020)

Ainda no âmbito do conjunto de normativos técnicos, esse Tribunal superior possui um conjunto de manuais que o conduz para o atingimento de seus objetivos. Os relativos à auditoria de conformidade (TCU, 2016), financeira (TCU, 2016) ou operacional (TCU, 2020) possuem instruções e diretrizes suficientes para garantir o máximo de efetividade ao trabalho

desenvolvido pelas equipes dos agentes públicos que realizam auditoria e avaliação. Esses normativos tomam por base os padrões internacionais de auditoria elaborados pela INTOSAI e pelo IFAC, publicados no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade, como dito supra.

Ainda tratando da atuação técnica do TCU, em uma de suas principais normas há a classificação da auditoria em duas naturezas: a auditoria de **regularidade** e a de natureza **operacional**. Para a primeira o exame recai sobre a legalidade e legitimidade dos atos de gestão, enquanto que para a segunda o exame recai sobre economicidade, eficiência, eficácia, efetividade de programas e atividades governamentais e da organização em si (Brasil, 2010, p. 13) para avaliar aperfeiçoamento e desempenho da gestão pública. Neste contexto, a atuação técnica deste Tribunal circunscreve dois propósitos dos exames, quais sejam: o cumprimento de regulamentos (leis e normas no sentido amplo) e sobre a qualidade da gestão.

Em específico o TCU acrescentou a justificativa para a existência da norma operacional pois dá “credibilidade e assegura qualidade às auditorias, segundo normas geralmente aceitas” e possibilita “salvaguardar a responsabilidade dos auditores quando executarem seus trabalhos de acordo com elas.” (Brasil, 2020, p. 10).

As duas grandes áreas de atuação de um órgão de fiscalização é verificar e avaliar o cumprimento de normas, especialmente leis e suas respectivas regulamentações, e desempenho na gestão de recursos, sempre escassos, teórica e/ou economicamente. Entre os dois é aplicado o que é mais conhecido na atuação dos órgãos de fiscalização: o “olhar” para o cumprimento da lei, ou seja, a legalidade ou regularidade. Este foi, certamente, o propósito da ação desses órgãos até a criação do princípio da eficiência inscrito no âmago do Art. 37 da Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional 19, de 1998. Com o novo princípio abre-se uma enorme “janela” de atuação para os órgãos de fiscalização, até então restrita, majoritariamente à auditoria de regularidade, justificando a auditoria de natureza operacional.

No outro “lado da moeda” tem-se o aspecto da qualidade da gestão, medida por variáveis técnicas que, dado o cumprimento dos limites e parâmetros da norma, o que pode ser (foi) melhorado ou aprimorado. Ambas atendem a ditames legais que tem o objetivo de delinear as funções e competências desses órgãos de fiscalização. É suficiente, para os propósitos dessa discussão mencionar a CF/88, que diz em seu Artigo 70:

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

A primeira parte do artigo faz uma classificação quanto às áreas de fiscalização, enquanto que na segunda o foco do constituinte foi a finalidade. Desse modo investiga-se a legalidade dos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da mesma forma que a investigação da economicidade recairá sobre as mesmas áreas (aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial). Assim, cumpre-se a lei, em ambos os casos, mas com propósitos distintos.

Mais especificamente e para alcançar os propósitos das naturezas das auditorias, entre 2016 e 2020 o TCU emitiu três manuais específicos para orientar a prática da auditoria pelos auditores deste tribunal por tipo, contemplando as duas naturezas anteriormente mencionadas. São elas:

A **auditoria de conformidade** tem como finalidade principal verificar qual o grau de conformidade está uma realidade ao que está previamente determinado em regras e normas, *latu sensu*. O que é observado está previsto nas regras estabelecidas socialmente?

A **auditoria financeira** ou contábil é a verificação independente da confiabilidade das demonstrações contábeis divulgadas por órgãos e entidades públicas, assim como a conformidade com leis, normas e regulamentos com o propósito de dar segurança aos usuários dessas demonstrações se as mesmas possuem distorção relevante, ou não (Brasil, 2016, p. 11).

A **auditoria operacional** tem o propósito de verificar os resultados alcançados, balizando-se na eficiência, eficácia e efetividade. Para Brasil (2020, p. 14) auditoria Operacional “é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.” Novamente é constatado o termo “de acordo com”. Este tem seu similar “aderente a” ou “em conformidade com”. Afirma Basil (2020, p. 20) que:

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem dos outros tipos de auditoria. Ao contrário das auditorias de conformidade e financeiras, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Além disso, esse tipo de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica.

Verifica-se nitidamente em qualquer dos tipos de auditoria a existência de dois “objetos” e entre eles, um “mediador” para afirmar o que está de acordo com o que, o que está em conformidade com o que. A auditoria operacional não se diferencia das demais pois adota princípios, métodos e técnicas que a iguala às demais em sua função essencial, qual seja a de afirmar sobre o grau de adequação de uma realidade em comparação a um padrão ou modelo.

Demonstrado como são avaliadas as demonstrações contábeis por este órgão superior de auditoria, a constatação mais relevante é de que tais avaliações não exclui qualquer item que esteja circunscrito na “letra” da norma. Dito isso, constata-se que os métodos utilizados por esse Tribunal buscam verificar o cumprimento das normas de contabilidade aplicada às demonstrações contábeis, incluindo os atributos da informação contábil.

Fica explícito que as auditorias e avaliações realizadas pelo TCU se utilizam de **técnicas específicas** para verificar a adequação das normas aplicadas às demonstrações contábeis. No Manual Técnico de Auditoria Governamental está presente as técnicas e procedimentos que define o caminho a ser percorrido e mais eficaz no sentido de alcançar os objetivos da atividade de auditoria e fiscalização.

4.2.2 Fiscalização e controle interno na Administração Pública Federal

As ações de fiscalização e auditoria na vertente ou caráter interno recaem sobre órgãos do próprio poder que realizará a fiscalização/auditoria. Elas serão realizadas por um órgão tecnicamente estruturado atuando em nome do dirigente máximo de órgão. Verifica-se que a determinação dessa vertente foi contemplada pela Constituição Federal de 1988 em seu Art. 74, onde afirma: “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...]”. Desse modo, no âmbito do Poder Executivo Federal, cabe à Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do sistema de controle interno federal, conforme Lei 10.180/2001, as competências de realizar fiscalizações e auditorias sobre os órgãos da estrutura desse poder, inclusive as relativas a recursos orçamentários do Governo Federal repassados a entes federativos (Estados, Distrito Federal e municípios) para a execução de programas e ações do Governo Federal. Está contemplado neste contexto os repasses deste para fundos contábeis como os da saúde (FNS) e educação (FUNDEB). A análise e discussão é como ocorre fiscalização/avaliação e quando. Como já observado, os órgãos de fiscalização e controle realizam suas atividades com base, exclusivamente, em normas que incluem leis, manuais, padrões, pronunciamentos técnicos e resoluções.

A Controladoria-Geral da União (CGU) possui, como documento principal da atividade de auditoria interna em âmbito do Poder Executivo Federal, a IN SFC/CGU nº 8/2017, de 6/dez/2017. Nela consta as principais etapas da auditoria interna governamental, além de diretrizes sobre o **gerenciamento dessas etapas** e práticas de controle de qualidade às auditorias realizadas. Ainda nesta mesma norma a principal informação que remete a sua competência de verificar a adequação das ações dos gestores públicos é o item denominado “achado de auditoria” e seus componentes. Diz a CGU (Brasil, 2017, p. 98) que o achado é “o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria [...] e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências.” Conceito curto, porém apresenta as duas informações fundamentais para interpretar este item. Frise-se o termo “critério preestabelecido”. Sabe-se que esses critérios são o conjunto de normas aplicáveis às operações econômicas, financeiras, orçamentárias, contábeis e operacionais de uma entidade. Em complemento, o termo “condição real encontrada” é o verificado empiricamente pelo órgão na ação de auditoria e fiscalização, neste caso a CGU. Por fim, mas não menos importante para a análise do conceito, está o termo “comparação”. É este que faz “nascer” o achado ou constatação a partir da verificação de qual “distância” está a situação encontrada (condição) com o padrão ou parâmetro (aqui materializado nas normas). O achado mensura se a condição está atendendo, aquém ou excede o padrão estabelecido, e, em quanto.

A atuação dos órgãos de fiscalização das contas públicas, adaptação desses órgãos que acompanham o contexto social (maturidade política), econômico e histórico, assim como a estrutura e modelos de governo. Assim, observa-se que ao tempo da criação e desenvolvimento de cada órgão de fiscalização ficam neles impressas esses contextos, por meio de documentos institucionais ou legais. Ao longo de suas existências a adaptação a eles passa a ser mais nítidas, ora sendo induzido, ora indutor pelos/dos referidos contextos.

O aumento de rigidez de alicerces da democracia do Estado é o principal propulsor do amadurecimento das ações de órgãos de fiscalização e auditoria. Com a promulgação da Constituição Federal brasileira em 1988, este amadurecimento foi contínuo e encontra-se muito estruturado no Governo Federal, tanto pelo posicionamento hierárquico desses órgãos no Governo, quanto pelas suas competências e autoridades atribuídas desde 2001, quando da criação dessa Controladoria no nível de segundo escalão do Governo. O Brasil também tem adotado práticas de auditoria e fiscalização de organismos multinacionais, como a INTOSAI e o Instituto dos Auditores Internos (IIA em inglês), e de países com bases democráticas fortes, como o Reino Unido, Estados Unidos e Austrália. Esse amadurecimento decorre, em grande

medida, do desenvolvimento político e também econômico dos países, assim como a composição de profissionais de altíssima qualidade técnica e acadêmica nesses órgãos fruto de processos rígidos e imparciais de seleção.

Todo o exposto nessa última seção, diz respeito ao modo como as instituições de auditoria e fiscalização realizam suas competências constitucionais e legais, além das finalidades, expressas ou subjacentes. Consolida-se que o conjunto dessas competências, devidamente normatizadas, tem como orientação principal a verificação de um fato concreto ocorrido no âmbito do órgão público, de responsabilidade de um ou mais agentes públicos, em comparação a como o regramento legal/normativo “diz” como este mesmo fato deveria ser executado, sendo esta ação de comparar, realizada no mais alto grau de imparcialidade e tecnicidade, a essência do trabalho de auditoria e que será o resultado a ser divulgado nos respectivos relatórios e pareceres.

Fez-se, a partir da metodologia aplicada nesta tese, um circuito pelos órgãos públicos que realizam as atividades de auditoria para averiguar as circunstâncias operacionais, de métodos e resultados dessas atividades com o fito de subsidiar a aplicação do formulário apêndice desta tese, o qual resultou nos achados observados no capítulo a seguir.

Entre as informações principais que constam em todas essas normas, dos três órgãos de controle e fiscalização, são as relativas aos atributos dos achados de auditoria ou constatação, que servem como ponto de apoio para as discussões e análises que seguem. Veja-se, a título de conclusões parciais, que segundo o TCM achados de auditoria são:

[...] constatações relevantes em desvio de normas, decorrentes dos processos de verificações e análises realizadas pela Equipe de Auditoria durante a execução dos trabalhos; Situações observadas no decorrer de auditoria que não satisfazem os critérios fixados; Fatos significativos amparados por evidências a serem registradas pela Equipe de Auditoria designada para a execução dos trabalhos; e devem atender aos atributos básicos que servirão para fundamentar suas conclusões. (TCM, 2021, p. 37)

Atributos presentes neste conceito que cabe destaque para ampliar compreensão quanto aos objetivos de uma atividade de auditoria são: i) constatações relevantes; ii) situações observadas e iii) fatos significativos. Estes últimos são fatos ou acontecimentos que merecem atenção dos responsáveis pela auditoria. Outros termos do conceito aparecem como elementos indissociáveis para que o mesmo tenha sentido, quais sejam: iv) desvio de normas e v) critérios fixados. Exatamente nestes dois últimos é que se sustenta parte significativa da atividade de auditoria, seja ela na modalidade interna ou externa, e, portanto, servem para

garantir e reforçar a tecnicidade da sua atuação. É necessária a existência de uma norma ou critério para ao fazer a verificação/avaliação do quanto as mesmas estão sendo cumpridas os órgãos de auditoria possam dizer que a situação, fato ou acontecimento é relevante ou significativo. Isto só é possível a partir de uma comparação, daquilo que existe (situações observadas) com o que deve ser (normas ou critérios fixados).

É indispensável explicitarmos o que se está considerando como “o que deve ser” para fins de análise dos resultados da próxima seção. Inicia-se pelos atributos da qualidade da informação; relevância; representação fidedigna; compreensibilidade; tempestividade; comparabilidade e verificabilidade. Em segundo, cita-se as regras que circunscrevem as ações dos gestores públicos quanto ao uso de recursos públicos, estabelecendo, via de regra, limitações. A limitação de despesas com o elemento de despesa “pessoal” é o exemplo mais clássico desse tipo de regra. Em terceiro, pode-se falar no cumprimento das normas próprias que definem as operações técnicas exigidas pela Ciência Contábil, materializadas, em grande parte, no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

4.2.3 Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA)

Inicialmente, uma curta e necessária observação: no Brasil existem duas modalidades de tribunais de contas com jurisdição exclusivamente sobre os municípios. Para uma das modalidades a jurisdição é sobre um único município. Há apenas os casos da cidade de São Paulo e do Rio de Janeiro, com seus respectivos tribunais de contas. Os demais tribunais com jurisdição exclusiva sobre municípios, em número de três, atuam sobre todos os municípios do Estado onde funcionam. Esse formato de tribunal foi mantido pela Constituição de 1988 ao tempo em que foi desautorizada a criação de novos, a partir daquele ano. Na data da Constituição, para estes últimos, existiam os tribunais de contas do Estado do Pará, da **Bahia**, de Goiás e do Ceará. Em 2017, o do Ceará foi extinto por uma Emenda à Constituição Estadual proposta pela Assembleia Legislativa deste Estado. Independente da jurisdição de qualquer dos níveis dos tribunais de contas, federal, estadual/distrital ou municipal, as funções e competências são majoritariamente as mesmas.

Dito isso, fez-se análises a partir dos normativos do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA), pois parte das fontes documentais utilizadas nesta tese foram deste Tribunal. Semelhantemente aos demais tribunais, o TCM/BA possui normativos técnicos que definem o traçado da execução das atividades de auditoria e/ou fiscalização e as relativas à atuação profissional dos seus servidores no universo da ética e da

competência. O Manual de Auditoria (TCM/BA, 2021) deste Tribunal contém as regras técnicas por ele seguidas.

No primeiro trecho do referido Manual encontra-se as bases e diretrizes institucionais que o TCM adota, tendo em vista estar inserido em uma rede de órgãos fiscalizadores do Setor Público brasileiro. Portanto cita explicitamente as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, emitidas pelo Instituto Rui Barbosa¹³ (IRB) que se alicerça nas normas internacionais de auditoria emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Na sequência o Manual traz as questões técnicas e operacionais a serem observadas pelo TCM. Nele pode ser observado três dos objetivos gerais deste Tribunal:

- a) Estabelecer os princípios para a definição de procedimentos e práticas de auditoria governamental, nas suas diversas áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos, e que possam ser adaptados em função das características institucionais, legais e circunstanciais do TCM/BA. Tais princípios e práticas, deverão, sempre que possível, servir de orientação básica aos auditores em seus trabalhos, não devendo este manual ser tratado como norma rígida e inflexível.
- b) Criar diretrizes de auditoria governamental que representem a base a ser adotada pelo TCM/BA, servindo como referência de qualidade para os trabalhos de auditoria governamental.
- c) Orientar o profissional de auditoria governamental no exercício de suas funções e responsabilidades. (TCM/BA, 2021, p. 12)

No tangente à essência da auditoria desse Tribunal de Contas está contemplado no Manual de Auditoria as questões relativas aos **achados de auditoria** ou **constatações**. Estes/estas representam fatos significativos, amparados por evidências, por desvio de normas construídos necessariamente com um conjunto de atributos, são eles: i) situação encontrada; ii) critério, iii) causa e iv) efeito (TCM/BA, 2021, p. 37-8). Registre-se notar que os atributos aqui presentes, adotados pelo TCM/BA, são semelhantes aos adotados pelo TCU.

A atuação dos tribunais de contas tem como ação fundamental a criação dos achados de auditoria, haja vista que nela se materializa sua principal finalidade/competência que é a de aquilatar os fatos reais (o que se constata na realizada) com o critério, aqui entendido, como já dito, como as normas, leis, regulamentos, etc, ou seja, o que já é determinado de como deve estar a respectiva realidade objeto da fiscalização auditorial.

¹³ O Instituto Rui Barbosa é uma organização não governamental que congrega como membros os tribunais de contas do Brasil. Tem como missão o desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades dos Tribunais de Contas através de estudos, pesquisas e elaboração de normas gerais sobre a atividade e práticas de auditoria independente do Setor Público.

Para além da organicidade de aplicação de técnicas e procedimentos sobre uma realidade objetiva, baseada em um planejamento minucioso e produzido a partir de um espectro amplo no contexto da organização auditada, esse Tribunal aplica ao próprio trabalho de auditoria sistema de qualidade sobre todas as fases do processo de auditoria, o que ratifica a atuação independente e imparcial das atividades desse Tribunal e reforça credibilidade ao mesmo.

Entre os elementos, assim denominado, que estão contemplados nesse sistema de qualidade estão:

- a) a responsabilidade atribuída a um líder pelo grau de qualidade aos trabalhos realizados;
- b) comportamento ético relevante;
- c) condição para realização e continuidade dos trabalhos;
- d) recursos humanos;
- e) compromisso com o desempenho, e
- f) monitoramento (TCM/BA, 2021, p. 61).

Para o primeiro elemento assim se pronuncia o TCM: “Estabelecimento de um sistema de controle da qualidade que abranja políticas e procedimentos destinados a promover uma cultura que reconheça que a qualidade é essencial para a realização dos trabalhos.” (TCM/BA, 2020, p. 61). Dá-se ênfase ao aspecto da cultura como uma variável a ser promovida no ambiente do referido Tribunal através da comunicação de sua importância e a garantia de recursos para sua implantação e manutenção. O segundo diz respeito à ética. O TCM se direciona para “Formulação de políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que todos os seus membros e servidores bem como contratados para atividades de apoio cumpram exigências éticas relevantes na realização dos trabalhos.” (TCM/BA, 2021, p. 62). Materializa-se este elemento por meio do Código de Ética do Servidores do TCM/BA (Resolução 1.317/2012), no qual estabelece os princípios fundamentais da ética profissional. Quanto às condições para realização e continuidade dos trabalhos a norma do Tribunal limita a sua ação se verificado um conjunto de condições que forneçam segurança à execução das auditorias.

O quarto elemento diz que o TCM não prescindirá do

[..] estabelecimento de políticas e procedimentos destinados a fornecer segurança razoável de que têm pessoal suficiente, competente, capaz e comprometido com os princípios éticos para: I. executar trabalhos de acordo com as normas profissionais, a legislação e as exigências regulamentares correspondentes; II. permitir aos Tribunais de Contas que emitam relatórios adequados às circunstâncias. (TCM/BA, 2021, p. 19)

Com foco no profissional da auditoria, este elemento exige elevada capacitação destes e responsabilização do órgão de contas em capacitar de forma técnica e eticamente adequada seu quadro. O quinto elemento desenvolve a preocupação quanto ao cumprimento de normas profissionais aplicáveis à prática da auditoria assim como exigências legais e regulamentares de qualquer ordem. Assim expressa o Tribunal através de seu Manual:

Estabelecimento de políticas e procedimentos destinados a fornecer segurança razoável de que as auditorias e outros trabalhos estão sendo realizados de acordo com as normas profissionais e as exigências legais e regulamentares aplicáveis, e que emitem relatório apropriado às circunstâncias. Essas políticas e procedimentos devem incluir: I. questões relevantes que promovam a qualidade do trabalho realizado; II. responsabilidades de supervisão; III. responsabilidades de revisão. (TCM/BA, 2021, p. 64).

Por último, o Tribunal contemplou o elemento **monitoramento do controle de qualidade**. Nele o Tribunal buscou assegurar por meio de várias ações que “as políticas e os procedimentos relacionados com o controle de qualidade são relevantes, adequados e operam de maneira efetiva” (TCM/BA, 2021, p. 65).

Esta última grande fase da atividade global de uma auditoria expressa a preocupação do legislador em garantir uma ação permanente para o aprimoramento das atividades de auditoria. Com ela os serviços de auditoria governamental não só garantem o cumprimento de um trabalho imparcial pleno, mas também elevada qualidade e adequação técnica operacional, minimizando falhas e ineficiência no consumo de recursos nos resultados do trabalho (risco de auditoria).

4.3 MENSURAÇÃO QUALITATIVA DA MEDIAÇÃO IMPLÍCITA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Um grande dilema da pesquisa científica é a escolha do método científico e o estabelecimento de variáveis que se utilizam para “dizer” sobre o problema de pesquisa e, conseqüentemente, dos resultados. Se devidamente estabelecidas à luz da metodologia

científica as teses desenvolvidas terão solidez e argumentos definidores claros dos resultados encontrados.

Nesta tese e, especificamente, para esta seção, há algumas variáveis a serem definidas e esclarecidas para bem circunscrever os resultados. De início há uma preocupação para “mensurar a eficácia”. Mensurar é medir, dar valor ou a medida de alguma coisa. E eficácia é o grau de alcance do que é esperado ou programado, atendidas determinadas circunstâncias, como tempo, e independentemente dos custos implicados (Cohen; Franco, 1993; Brasil, 1992). Portanto, nesta seção, **discutir-se-á a medição do esperado das demonstrações contábeis como dispositivo de mediação implícita** através dos dados extraídos dos pareceres técnicos do TCM/BA e da CGU a partir da análise de conteúdo neles aplicados, os quais foram, posteriormente, tabulados e classificados.

Faz-se necessário o esclarecimento quanto as estruturas dos documentos técnicos de auditoria destes dois órgãos, elaboradas sobre as prestações de contas apresentadas aos órgãos de fiscalização e controle. O relatório emitido pela CGU e o Parecer emitido pelo TCM possuem muita similaridade de conteúdo e, mais ainda, nas suas estruturas, que em resumo contém:

- a) identificação do órgão auditado e responsável pela prestação de contas;
- b) momento histórico pelo qual passa o órgão auditado;
- c) legislação que dá suporte a análise e à emissão do relatório/parecer;
- d) o histórico das prestações de contas do ente público / agente público;
- e) o conteúdo da prestação de contas e que serve de análise do tribunal;
- f) o posicionamento do gestor, nos casos em que é instado a se manifestar; e
- g) as conclusões propriamente ditas do órgão.

Na análise de conteúdo realizada nos Relatórios da CGU, documento utilizado nesta pesquisa, foram extraídas palavras-chave (temas) relacionadas às irregularidades decorrentes do objeto da auditoria. Como primeira ação de análise foi verificado se os temas constavam nos Pareceres do TCM e em que quantidade para cada ano analisado. Com esta técnica constituiu-se vínculo entre os dois relatórios estudados a partir da análise de conteúdo temática realizada sobre o Relatório da CGU a fim de produzir dados mais objetivos para análises. Um segundo elemento vinculante adotado na metodologia foi o quanto a ressalva existente nos pareceres do Tribunal tinha relação com o objeto da operação da CGU. Desse

modo, buscou-se identificar objetivamente uma vinculação de essência/semântica e não apenas de terminológica/vocabular.

Observou-se ainda o quanto o TCM conseguiu identificar ao longo do período analisado as inconsistências diretamente vinculadas ao objeto do relatório da CGU. A técnica foi verificar em cada ano (exceto o primeiro) se nos anteriores a este houve inconsistência vinculada ao objeto do relatório.

Assim foi construída uma escala de valores para mensurar o quanto as demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público proporcionaram identificar, classificar e mensurar o a identificação, classificação e mensuração do grau de mediação implícita entre cidadãos, órgãos de controle e gestores públicos a partir de suas características intrínsecas e de sua função como instrumento de prestação de contas e de análise pelos órgãos de fiscalização e controle.

4.3.1 Classificação qualitativa da mediação implícita

A elaboração de uma escala qualitativa é, por vezes, originada de uma parametrização ou organização de informações que atende por mecanismos quantitativos, ou seja, o aspecto quantitativo subsidia o qualitativo. Adotou-se, a partir do conjunto de variáveis e pesos, identificados no Formulário (Apêndice 1), a escala de potencial de mediação da informação para o documento Demonstração Contábil. Essa escala é a que se apresenta na Quadro 10. Observa-se que a mesma possui seis graus, sendo o primeiro qualificado como de potencial irrelevante de mediação implícita, o segundo de potencial reduzido, o terceiro médio, o quarto alto, o quinto elevado e o sexto super elevado. Esta escala buscou refletir uma gradação lógica a partir dos limites de valores possíveis conforme os números atribuídos a cada variável e seus respectivos pesos.

Quadro 10 – Grau de mediação implícita das demonstrações contábeis

Grau/categoria		Escala
I	Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5
II	Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10
III	Potencial médio de mediação implícita	11 – 16
IV	Potencial alto de mediação implícita	17 – 21
V	Potencial elevado de mediação implícita	22 – 26
VI	Potencial super elevado de mediação implícita	27 - 32

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Os intervalos foram estabelecidos através da técnica do percentil. Sendo o limite máximo possível o valor 32, quando dividido em seis graus, encontra-se um intervalo de 5,2 que, com os devidos arredondamentos para números inteiros, chegou-se aos intervalos identificados na Tabela 1. Em linhas gerais se pode encontrar a seguinte realidade sobre os dados do universo estudado.

Tabela 1 – Proporção do grau de mediação implícita das demonstrações contábeis

Grau/categoria		Escala	%
I	Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5	81
II	Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10	15
III	Potencial médio de mediação implícita	11 – 16	4
IV	Potencial alto de mediação implícita	17 – 21	0
V	Potencial elevado de mediação implícita	22 – 26	0
VI	Potencial super elevado de mediação implícita	27 - 32	0

Fonte: Elaboração do autor (2024).

A observação primeira é a classificação para o ano inicial de cada período de cada operação, identificada pelo número 1 (um) na identificação do caso, conforme Tabela 2 abaixo.

Tabela 2 – Proporção da mediação implícita das demonstrações contábeis – ano 1

Grau	Intervalo	Qtd.	%
Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5	22	88
Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10	3	12
Total	-	25	100

Fonte: elaboração do autor (2024).

Inicialmente verificou-se que para o primeiro ano do período de análise (A1, B1, ...) está presente informações sobre o grau de aderência ao potencial de mediação implícita. A Tabela 2 expressa que 88% estão na categoria irrelevante de mediação implícita, enquanto que 12% estão na categoria de potencial reduzido.

Deste conjunto de casos (25), quatro registram apontamentos do órgão de controle de vinculação direta com o caso e em sete há apontamentos registrando uma vinculação indireta. Estas vinculações foram os principais fatos que proporcionaram a passagem do Grau I para o II. Não constam vinculações de natureza técnica, tendo em vista que esta ancora-se em fatos de exercícios anteriores.

No ano de análise seguinte (A2, B2, ...) a constatação é de 96% dos casos com potencial irrelevante de mediação implícita. Entre os 25 casos para o ano dois (2) apenas 1 recaiu sobre o grau de potencial reduzido de mediação implícita. A Tabela 3 traz esses dados.

Tabela 3 - Proporção da mediação implícita – ano 2

Grau	Intervalo	Qtd.	%
Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5	24	96
Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10	1	4
Total	-	25	100

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Verifica-se, já na passagem deste ano “1” para o ano “2” do período analisado, uma piora na variável mediação implícita, haja vista que o grau de potencial nulo sai de 88% para 96%.

No ano 3 (três), que antecede o ano da ocorrência da operação da CGU, os registros apresentam uma pequena alteração da realidade verificada nos dois exercícios anteriores. Verifica-se que 76% encontram-se no grau I e o percentual restante, 24%, ficou dividido entre os graus II e III, ou seja, 12% para cada um. A Tabela 4 traz estes resultados.

Tabela 4 - Proporção da mediação implícita – ano 3

Grau	Intervalo	Qtd.	%
Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5	19	76
Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10	3	12
Potencial médio de mediação implícita	11 – 16	3	12
Total	-	25	100

Fonte: Elaboração do autor.

Observa-se a inexistência de ocorrências para os graus que denotam maior potencial de mediação. Houve redução de quantitativo dos casos do Grau I, de 24 para 19. Em termos percentuais de 96% para 76%. Surge para este ano três (3) casos para o Grau III, evidenciando o efeito de aproximação do ano em que a operação objeto ocorre (ano 4).

No ano em que ocorre a operação, observa-se para o grau I o registro de 64%, representando uma queda em relação ao ano 3. Para o segundo grau de mediação implícita verifica-se registros de 32%. Os 4% restantes ficou reservado para o grau III de mediação implícita. A Tabela 5 apresenta estes valores.

Tabela 5 - Proporção da mediação implícita – ano 4

Grau	Intervalo	Qtd.	%
Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5	16	64
Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10	8	32
Potencial médio de mediação implícita	11 – 16	1	4
Total	-	25	100

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Observa-se uma alteração mais significativa para os anos 3 e 4 entre os graus I e II, dada uma redução de 16%, saindo de uma participação de 19 casos de Grau I para 16.

Entre vários resultados a partir da tabulação dos dados e das considerações iniciais, podemos destacar, de maneira apenas introdutória: a interferência do fator tempo nas práticas e resultados dos gestores quanto dos órgãos de controle, a não verificação plena dos órgãos de fiscalização e controle sobre aspectos técnicos e teórico-conceituais obrigatórios nas Demonstrações Contábeis e pouca vinculação entres práticas e resultados dos órgãos de fiscalização e controle.

4.3.2 Categorização e unidades de análise

Afirmam Bardin (2009) e Triviños (2015) que a análise de conteúdo comporta duas maneiras de registrar os fatos em documentos analisados para a pesquisa. A principal técnica é a da categorização e medição da unidade de análise. A técnica consiste em identificar palavras ou termos que estão sob objeto de levantamento para os fins da pesquisa. Segundo Bardin (2009) e Triviños (2015) há duas classificações das unidades de análise possível: i) unidade de registro, e ii) unidade de contexto. A primeira diz respeito ao sentido próprio do item (unidade) que servirá à análise, e a segunda refere-se ao ambiente, aqui considerado como qualquer outra variável que possa interferir ou ser interferida pela unidade de contexto, a exemplo de relação econômica, de poder, social ou cultural.

Adotou-se o **critério semântico** na categorização das unidades de registro extraídos dos relatórios da CGU e categorização a priori, sendo as que se apresenta no Quadro 10. Este critério circunscreve a situação em que se observa o sentido que se reveste a unidade de análise (registro) a “partir de critérios relativos à teoria que serve de guia à leitura” (Bardin, 2009, p. 131). As categorias foram enumeradas por meio da frequência simples e contagem de presença/ausência totalizando um universo de 392 unidades de registro, conforme observado na Quadro 10. As unidades de registro foram classificadas em cinco categorias construídas a

partir dos seguintes critérios: “i) da exclusão mútua; ii) da homogeneidade; iii) da pertinência; iv) a objetividade e a v) fidelidade. (Bardin, 2009, p. 147)

Seguindo o critério semântico construiu-se as seguintes categorias, identificadas no Quadro 11.

Quadro 11 – Categorização das unidades de registro

Categoria	Descrição
Gestão irregular/ilegal de bens públicos	Unidade de análise que menciona, tácita ou expressamente, <u>irregularidade/ilegalidade em gestão de bens públicos</u> .
Processo licitatório irregular ou ilegal	Menção tácita ou expressa por unidade de registro da ocorrência (ou potencial) de irregularidade ou ilegalidade em <u>processo licitatório público ou sua dispensa</u> .
Órgão, empresa ou item envolvido em irregularidade	Identifica um órgão, empresa, objeto ou pessoa mencionado do relatório de análise de conteúdo respectivo.
Irregularidade contábil	Identifica uma irregularidade de natureza contábil, <u>estritamente</u> .
Qualidade da informação contábil	Apuração de quanto os órgãos de controle identificaram aderência das DCs aos atributos de qualidade da informação definido pela NBC TSP EC.

Fonte: Elaboração do autor (2024).

A primeira das categorias tem o propósito de agregar elementos (unidades de registro) mencionados nos relatórios da CGU que identifiquem a ineficácia ou ineficiência na gestão de bens públicos. À luz dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade, necessário se faz verificar a existência ou não de investigação acerca destes princípios na gestão de bens públicos.

A segunda categoria tem o foco no processo institucionalizado (legal/administrativo) de aquisição de bens e serviços na Administração Pública brasileira. Faz-se a classificação das unidades de registro constatados nos relatórios da CGU com menção, tácita ou expressa, de descumprimento da lei que rege o referido processo, qual seja a Lei 8.666/1993¹⁴. Não obstante o necessário cumprimento de lei, portanto, cumprir o princípio constitucional da legalidade, busca-se com esta categoria, reunir todos as constatações da CGU que identifiquem as falhas em qualquer das fases do processo licitatório. Nesta fase da seleção ocorre, via de regra, as grandes ações de corrupção.

A terceira categoria buscou agregar as informações que identificam nominalmente, empresa, órgão, setor, pessoa ou objeto envolvido no objeto da auditoria/fiscalização da CGU.

¹⁴ A Lei 8.666/1993 vigeu até 30/dez/2023. O assunto desta lei (licitações e contratos administrativos) passou a ser normatizada pela Lei 14.133/2021, que revogou a 8.666/1993.

A quarta categoria aponta para a área técnica da contabilidade. Buscou-se apurar a existência nos relatórios da CGU, via levantamento de unidades de registros, de inconsistências na aplicação da técnica da escrituração contábil, inclusive quanto à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

A quinta categoria aborda a qualidade da informação contábil. Esta circunscreveu, pela metodologia, as categorias qualitativas da informação contábil definidas na NBC TSP EC. A preocupação fundante desta tese, está, em grande medida, calcada nesta categoria. Recairá aqui, e nas análises posteriores, as principais discussões e contribuições ao atingimento dos objetivos dessa tese.

Os casos estudados apresentaram um total de 392 unidades de análise. Na tabela a seguir, consta as unidades de registros, a quantidade de ocorrências e as respectivas frequências por categoria.

Tabela 6 – Frequência de unidades de registro por categoria

Categoria	Unidades de registro	ocorrências	f (%)
(A) Gestão irregular/ilegal de bens públicos	crime de responsabilidade - lavagem de dinheiro - corrupção ativa - crime de responsabilidade - desvio de recursos públicos - sonegação de tributos - despesas fictícias – superfaturamento de serviços - Enriquecimento ilícito - desvio de recursos – sobrepreço – lavagem de ativos	68	17,3
(B) Processo licitatório irregular ou ilegal	direcionar licitações - fraudes em licitação - fraude em licitação - favorecimento a empresa - simulação de competição - Simulação de licitações - irregularidades em licitações - burla no caráter competitivo - empresa de fachada - dispensa irregular de licitação - direcionamento de licitação - fraude em licitação - Licitações fraudulentas - licitações irregulares - direcionamento de licitação - direcionamento de licitação - inexecução de obras - fraude em licitação - direcionamento de pregões - Fraude em licitação - fraude em licitação	124	31,7
(C) Órgão, empresa ou item envolvido em irregularidade	G. S. de Oliveira - terceirização de mão de obra – terraplanagem – CODEVASF - Viação Rodoviária Riachense – FUNDEB – cooperativas – cardiológico – ICMB - distâncias percorridas – transporte escolar – odontológico - prestação de serviços - Lopes serviços - terceirização de mão de obra - Merenda escolar - alimentação escolar – PNAE – TWA Construções – coopetran – cooperativas - terceira visão – fantasmas - terceira visão - obras públicas - melhorias sanitárias – pnat - transporte escolar - locação de veículos - cooperativa - terceirização de mão de obra – multicentro – IMEGI – drenagem e pavimentação	200	51,0
(D) Irregularidade contábil	-	0	0
(E) Qualidade da informação contábil	-	0	0
TOTAL		392	100

Fonte: Elaboração do autor (2024).

A análise de conteúdo catalogou a quantidade de 75 unidades de registro (tema) com 392 ocorrências. Portanto, ocorreram repetições de um tema em casos específicos e em exercícios distintos. Na Tabela 6 consta apenas o tema unitariamente, sem as repetições que porventura exista.

As cinco categorias definidas para este estudo apresentaram valores proporcionais (frequências) limites bem distanciados. Parte-se de participação 0 (zero) até 51%. A menor (ausência de) participação ocorreu para as categorias “D - Inconsistência/irregularidade contábil)” e “E - Qualidade da informação contábil”, ambas com 0%. Em seguida, em ordem crescente, tem-se a categoria A, depois a B e C com, respectivamente, 17,3%, 31,7% e 51%.

4.3.3 Evolução do grau de mediação

Conforme relatado anteriormente, principalmente nesta seção, a necessidade de mediação conduziu-nos para o uso de métricas matemáticas a fim de produzir uma classificação qualitativa dos graus de mediação do documento demonstrações contábeis.

Com base nessa métrica foi possível verificar, conforme a escala utilizada, qual o valor que cada caso obteve e, por conseguinte, os montantes agregados. Cabe reiterar: para o valor “0” (zero) o grau de mediação implícita das DCs foi irrelevante. Não foi verificado nenhum indício, a partir das variáveis utilizadas, de que as DC contribuíram para evidenciar alguma capacidade ou potencialidade de proporcionar mediação implícita. O valor “1” já indica que em alguma das variáveis recebeu pontuação denotando um avanço, ainda que sem nenhum efeito real de mediação implícita considerando os graus de mediação estabelecidos. E assim sucessivamente até o último valor possível de 31. Este indica que os fatos ocorridos deduzem que as demonstrações contábeis analisadas foram classificadas com um potencial elevado de proporcionar efetivamente a mediação implícita.

A maior representação é do valor 0 (zero) com 19%, correspondendo a dezenove casos. As demais participações estão representadas na tabela a seguir:

Tabela 7 – Evolução dos graus de mediação

Valor	Qtd.	%
0	19	19
1	18	18
2	13	13
3	12	12
4	9	9
5	10	10
6	0	0
7	5	5
8	2	2
9	7	7
10	1	1
11	3	3
12	0	0
13	0	0
14	0	0
15	1	1
16 a 31	0	0
Total	100	100

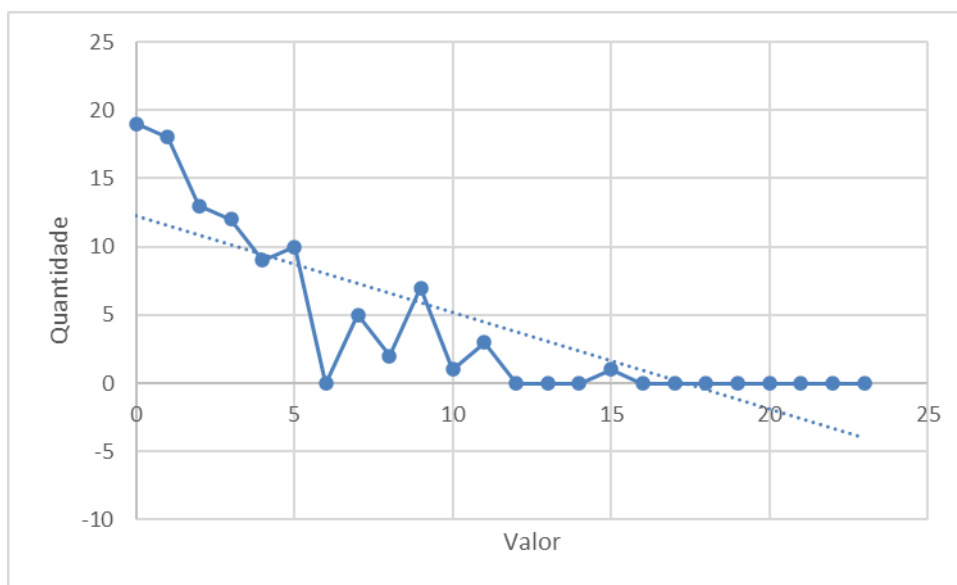
Fonte: Elaboração do autor (2024).

A tabela identifica uma relação inversa entre o valor do grau de mediação e a quantidade de casos a eles correspondente (ocorrências). Para o menor grau, como dito, houve

19 casos. Ao contrário, nenhum caso obteve grau de valor maior ou igual a dezesseis. Observa-se que exatos 50% dos casos estão contemplados até o valor 2. Até este valor, na escala utilizada, é irrelevante em potencial de mediação implícita o documento demonstrações contábeis.

O confronto entre as duas variáveis proporciona uma análise de relação inversa, de fácil visualização em figura (gráfico).

Figura 7 – Evolução e tendência dos graus de mediação



Fonte: Elaboração do autor (2024).

Transpondo a tabela para o gráfico vê-se facilmente que à medida que os valores relativos ao potencial de mediação crescem as quantidades de casos decrescem. Uma terceira análise a ser feita são as ocorrências de cada valor por ano. Busca-se verificar tendência e ao mesmo tempo o comportamento global dos valores e em relação aos anos limites.

Tabela 8 – Proporção dos graus de mediação por ano (1 – 4)

Valor	Grau	Ano				Total
		1	2	3	4	
0		6 (31,6%)	6 (31,6%)	4 (21,1%)	3 (15,8%)	19
1		6 (33,3%)	5 (27,8%)	4 (22,2%)	3 (16,7%)	18
2	I	3 (23,1%)	3 (23,1%)	5 (38,5%)	2 (15,4%)	13
3		4 (33,3%)	4 (33,3%)	2 (16,7%)	2 (16,7%)	12
4		1 (11,1%)	1 (11,1%)	3 (33,3%)	4 (44,4%)	9
5		2 (20,0%)	5 (50%)	1 (10,0%)	2 (20,0%)	10
6		0	0	0	0	0
7		2 (40%)	1 (20%)	-	2 (40,0%)	5
8	II	-	-	1 (50%)	1 (50,0%)	2
9		1 (14,3%)	-	2 (28,6%)	4 (57,1%)	7
10		-	-	-	1 (100,0%)	1
11		-	-	3 (100,0%)	-	3
12		-	-	-	-	0
13	III	-	-	-	-	0
14		-	-	-	-	0
15		-	-	-	1(100,0%)	1
16		-	-	-	-	0
17 a 31	IV, V e VI	-	-	-	-	0
Totais		25	25	25	25	100

Fonte: Elaboração do autor (2024).

O primeiro ano, mais distante do ano de ocorrência da operação as participações variam entre 14% e 33% e o maior valor observado é 9 (nove). Os valores que possuem a maior participação é o 1 (um) e o 4 (quatro), ambos com 33,3% e o segundo é o 0 (zero), com 31%. Não há registros para valores superiores a nove. No segundo ano a variação de participação dos casos está entre 11 e 50%. Para este ano o valor limite foi 7 (sete), sendo o com maior proporção o valor 5 (50%) e o de menor o valor 3 (11,1%). Destaca-se, neste e no ano anterior, a participação de quase um terço (mais de 30%) com o valor 0 (zero), ou seja, nenhum indício, a partir das variáveis utilizadas, da existência de mediação implícita no ano avaliado. No ano 3, que antecede o da ocorrência da operação, as participações variam entre 10 e 100%. Este valor máximo foi registrado porque o valor “11” só ocorreu neste ano, configurando, portanto, a proporção total. Para o ano “4” a proporção mínima registrada foi de 15,4% e a máxima de 100%. Ocorreu para este ano o mesmo que no ano 3, quando os valores 10 e 15 só foram registrados neste ano, resultando na totalidade de 100%. Desse modo o valor máximo observado foi 15 e o menor 0 (zero).

Para uma análise de comportamento vertical a observação recai sobre o quanto um mesmo valor, ou seja, o potencial de mediação, cresce ou não com o decorrer dos anos. Para o caso do valor “0”, que possui a maior proporção, há uma redução ao longo do tempo de 18 pp entre o primeiro (33%) e o último ano (15%). Para o segundo valor (1) a dinâmica foi semelhante à do caso anterior, com redução de 33% para 16%. Para o terceiro valor (2),

também há uma redução ao longo dos anos de 23% para 15%, porém não continua como no primeiro caso, haja vista a elevação para 38% no ano 3. Para o valor 4 ainda se verifica uma redução ao longo dos anos, o que não será constatado nos seguintes, visto a não padronização do comportamento dos números.

4.3.4 Marcos temporais: efeitos cronológicos, normativos e eleitorais

Esta pesquisa contemplou um horizonte de oito anos (2012 – 2019), sendo que em dois deles ocorreram eleições municipais, ocorrendo mudança de gestão, mas não necessariamente de gestor/a. Desde a adoção de normativos internacionais de auditoria e fiscalização em 2003 pela CGU e 2000 pelo TCM denota-se o avanço no processo de qualidade dessas atividades. As análises a seguir buscam evidenciar o quanto de efetividade pode ser registrada destes avanços em relação ao transcorrer dos anos dos casos, o efeito dos normativos referenciais e dos anos eleitorais para o período analisado.

4.3.4.1 Efeito do ano no grau de mediação implícita

No primeiro ano do estudo (2012) observa-se quatro casos da amostra, sendo que em dois há temas apurados no Relatório de Gestão da CGU e que constam no Parecer do TCM e que em ambos estão relacionados com a existência de ressalvas nestes pareceres, correspondendo a uma proporção da ordem de 50%. Em 2013 os temas foram identificados em número de oito nos Pareceres do TCM, perfazendo uma proporção de 19,5% e deles, apenas dois possuem vinculação direta com as ressalvas emitidas sobre as PC's.

No terceiro ano (2014) encontra-se dezessete casos e 70 temas ao total, sendo 7 deles também identificados nos pareceres do TCM, correspondendo a 7%. Em nenhum destes verifica-se efeitos sobre as opiniões deste Tribunal para os casos em análise. O grau de mediação ficou entre 0 (zero) e 5 (cinco) e média de 2,3, não superando o grau I, ou seja, todos os casos ficaram na condição de “potencial irrelevante de mediação implícita”. Em 2015, quarto ano, registra-se 89 temas e 13 vinculações, perfazendo uma proporção de 14,6%. Em 3 destas vinculações há correlação direta entre as opiniões do Tribunal e o objeto da operação da CGU para os casos respectivos. Quanto à escala verificou-se uma variação entre 0 (zero) e 11 (onze) passando, portanto, pelos três primeiros graus de potencial de mediação (I, II e III).

Em 2016 houve registro de 76 temas ao objeto da operação de CGU em seus relatórios, sendo que 8 deles foram identificados em 7 pareceres do TCM. Isto representa uma vinculação da ordem de 10,5%. Em um caso verifica-se correlação entre os temas e a decisão do TCM sobre as DCs do caso respectivo. No ano seguinte os registros foram de 57 temas nos 15 casos do ano de 2017. As vinculações nos pareceres do TCM foram de 9 casos, resultando em uma proporção de 15,8%. Em 2018 verifica-se marcadores muito parecidos com o do ano anterior, não obstante os valores absolutos. Houve uma vinculação da ordem de 14,8% e para o último ano, 2019, a vinculação foi de 28,6%.

Os dados discutidos anteriormente estão organizados na Tabela 9, a seguir.

Tabela 9 – Grau de vinculação por exercício

Ano	Vinculação (%)	Grau(s)
2012	50,0	I e II
2013	19,5	I e II
2014	7,0	I
2015	14,6	I, II e III
2016	10,5	I e II
2017	15,8	I, II e III
2018	14,8	I, II e III
2019	28,6	I e II

Fonte: Elaboração do autor (2024).

4.3.4.2 Ano eleitoral

Para o período do estudo, que prescreveu metodologicamente que cada um deveria contemplar pelo menos um ano com eleição majoritária e legislativa municipal, sendo estes os anos de 2012 e 2016, registrou-se que nestes exercícios 80% dos casos estão classificados como de Grau I, ou seja, Potencial Irrelevante de Mediação da Informação. Os 20% restantes dos casos foram registrados no Grau II de mediação implícita. Verifica-se estes números na tabela a seguir.

Tabela 10 – Mediação implícita - ano eleitoral (2012; 2016)

Grau	Intervalo	Qtd.	%
Potencial irrelevante de mediação implícita	0 – 5	20	80
Potencial reduzido de mediação implícita	6 – 10	5	20
Total	-	25	100

Fonte: Elaboração do autor (2024).

O caso ocorrer em ano eleitoral, conforme consta na tabela 10, não demonstrou ser um fator que potencializa a capacidade de mediação da informação, haja vista que não houve

nenhum registro nos graus III, IV, V e VI e a maior parte (80%) dos casos constar no Grau I, denotando baixa influência na capacidade de mediação implícita.

O ano inicial de cada caso coincide com ano eleitoral em 6% do total de casos. A correlação verificada entre os temas dos relatórios da CGU com os pareceres do TCM é baixa, pois deste percentual de casos, apenas 13% dos temas foram verificados nesses pareceres e em 3 das 6 operações, ou seja, em metade não foi identificada nenhuma vinculação dos temas abordados pela CGU em suas auditorias. Ainda que verificada baixa vinculação, em dois dos três casos, estas (vinculações) possuíam relação direta com o objeto da operação da CGU. No ano 2, o percentual de coincidência com ano eleitoral é o mesmo, ou seja, 6%. O nível de vinculação foi menor que o ano 1, quando se registrou 5% dos temas entre ambos os relatórios (1), e para este a relação com os achados da CGU é indireta (contexto 2). Na sequência, ano 3, a proporção apresenta um pequeno aumento e vai a 7%. Em relação à vinculação dos temas verifica-se um percentual de 8%, mantendo uma baixa vinculação entre os relatórios. Dos dois casos com vinculação, um a vinculação é direta e o outro indireta. Para o quarto ano a quantidade representativa é de 6% para o relacionamento da variável “ano eleitoral” e último ano de cada caso. Para este ano a vinculação dos temas ficou em 13%, correspondendo a 3 temas que aparecem nos pareceres do TCM e que está relacionado com os registrados pela CGU. Deste, apenas um tem vinculação indireta com o objeto da operação da CGU.

A verificação em ângulo inverso, ou seja, avaliando os resultados quando não é ano eleitoral, a realidade não se altera substancialmente, não obstante valores absolutos bem maiores em relação a ano eleitoral, pois trata-se da outra parcela do total de casos.

Para o **primeiro ano** foram observados 75 temas nos dezenove casos para este ano. Dos temas, 10 foram verificados nos pareceres do TCM. Destes 2 possuem vinculação direta com a operação da CGU e 6 vinculações indireta. No **ano 2**, 77 temas foram identificados em dezoito casos nos relatórios da CGU e destes 9 possuíam pelo menos uma vinculação com o relatório do TCM. No ano seguinte (**ano 3**) os temas verificados foram no total de 66 e detectou-se 10 deles nos pareceres do TCM para os respectivos anos. Dos 18 casos para “ano não eleitoral” no ano 3, sete possuem ressalva no Parecer do TCM que implica relação com o objeto da operação da CGU, sendo três direta e quatro indireta. Para o **ano 4** verificou-se 73 temas nos relatórios da CGU e onze deles nos relatórios do TCM com vinculação. Quanto aos resultados das análises, verifica-se que em dez dos 19 casos as ressalvas relativas às opiniões do TCM há vinculação temática direta ou indireta.

Tabela 11 – Vinculações e relações temáticas – ano não eleitoral

Ano	Temas	Palavras-chaves vinculadas aos temas	Vinculações temáticas ao objeto de operação da CGU
1	75	13	8
2	77	9	7
3	66	10	7
4	73	11	10

Fonte: Elaboração do autor (2024)

Como já mencionado em passagens pretéritas, este estudo se desenvolveu no lapso temporal entre 2012 e 2019 contemplando um período que abarcou praticamente toda a década de 20 do século XXI e, portanto, grandes mudanças das práticas da contabilidade pública e da auditoria governamental no Brasil. Assim, fez-se uma observação do comportamento das variáveis em estudo numa perspectiva longitudinal.

Em 2012, primeiro ano de análise do período, verifica-se dezesseis temas identificados nos relatórios da CGU e dois deles aparecem nos pareceres do TCM, resultando numa proporção da ordem de 12,5%. Para a vinculação com a decisão do TCM a correspondência foi de dois casos. Para o ano seguinte, 2013, foram 10 casos com 41 temas identificados nos relatórios da CGU respectivos, sendo que oito desses temas aparecem nos pareceres do TCM resultando em uma proporção de 19,5%.

No ano de 2014 foram identificados 70 temas em 17 casos e dos temas 7 foram identificados nos pareceres do TCM, o que representa uma proporção de 10% para este universo. Os limites numéricos para o grau de mediação ficaram entre 0 (zero) e 5 (cinco), estando, portanto, entre os níveis I e II. No ano seguinte, 2015, verificou-se 89 temas nos 23 casos contidos neste ano. Resulta desses números 25,8%. Para este ano os valores de grau de mediação variaram de 0 (zero) a 11 (onze), contemplando três níveis iniciais de mediação (I, II e III). Em 2016 verificam-se 21 casos, os quais apresentaram 76 temas nos respectivos relatórios da CGU. Deste total, oito foram também verificados nos pareceres do TCM, e apenas um tem correlação com o resultado da auditoria do TCM.

De 2017 em diante o contexto das variáveis pouco alterou. Neste ano o percentual de termos encontrados nos pareceres do TCM em relação aos temas identificados no Relatório da CGU foi de 15,8%. Em dois casos constata-se a relação direta com a decisão do TCM sobre as demonstrações contábeis analisadas. O grau de mediação variou de 0 (zero) a 11 (onze) passando pelos graus I e II. Em 2018, oito casos e 27 temas identificados, sendo que, destes, 4

foram identificados nos pareceres do TCM, gerando uma proporção de 14,8%. No último ano do período, 2019, essa proporção foi de 28,6. Valor mais alto dos registrados em função da pequena quantidade dos temas registrados (7) para este ano contidos em dois casos.

Tabela 12 – Vinculações e relações temáticas – ano 2012 - 2019

Ano	%	Grau
2012	12,5	I e II
2013	19,5	I e II
2014	10,0	I e II
2015	25,8	I, II e III
2016	10,5	I e II
2017	15,8	I e II
2018	14,8	I, II e III
2019	28,6	I e II

Fonte: Elaboração do autor, 2024.

Por último, quanto aos aspectos da medição das variáveis que reforçam, ou não, o potencial de mediação implícita das demonstrações contábeis, verificou-se a dinâmica de continuidade de uma constatação pelo tribunal de contas que, direta ou indiretamente, possa ser vinculada ao objeto da operação da CGU, em análise. Considerando que os temas identificados inicialmente no relatório de auditoria da CGU para o ano de referência foram utilizados nos três anos que o antecederam, presumia-se, por hipótese, que os respectivos temas seriam observados em todos eles. Considerando isto, fez-se um diagnóstico quanto ao montante de vinculações técnicas.

O diagnóstico se inicia com a identificação da quantidade de casos com manifestação do TCM sobre as demonstrações contábeis que possuem vínculo direto ou indireto com o objeto da operação da CGU. Há 41 casos com o vínculo direto ou indireto ora mencionado. O direto são 15 casos, representando 15% do total de casos. A Tabela 13 a seguir demonstra os registros relativos a esse contexto:

Tabela 13 – Vínculos contextuais das unidades de registro

Ano	Contexto 2	Contexto 3	Total
1	67	3	10
2	47	1	8
3	5	5	10
4	78	5	13

Fonte: Elaboração do autor (2024)

Verificou-se 15 casos para este tipo de vinculação. Desses, cinco foram observados no ano 4, ou seja, no da ocorrência da operação da CGU.

4.3.4.3 Marco temporal: referencial normativo

O período avaliado contemplou um conjunto de fatos que representa um marco na evolução das normas relativas às práticas da contabilidade pública no Brasil, conforme detalhamento mais amplo no capítulo 4. Tal evolução, ocorrida nos mais variados assuntos, se deu de forma gradativa e a partir da primeira década do século XXI sendo o símbolo desse processo a edição, em 2016, da principal norma nessa área, a NBC TSP Estrutura Conceitual. Esta, que substituiu oito normas, inovou com a definição das características qualitativas da informação de natureza contábil, subsídio das demonstrações contábeis.

Para avaliar os efeitos da NBC TSP Estrutura Conceitual fez-se o cálculo da média dos valores relativos aos graus de mediação, que variam de 0 a 31, para todo o período (2012-2019), apresentados na Tabela 14.

Tabela 14 – Média do grau de mediação – 2012-2019

Ano	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Média	3,0	3,3	2,4	3,3	3,6	3,8	4,5	4,0
Casos	4	10	17	23	21	15	8	2

Fonte: Elaboração do autor (2024)

Para o período a média foi de tendência crescente, passando do valor 3 (três) para 4 (quatro), resultando em aumento de 33,3%. Considerando os dois grupos de período avaliado, ou seja, até e depois do ano de 2016, verifica-se um aumento de 20% entre 2012 e 2016. Para o ano seguinte à vigência da NBC TSP EC o incremento no grau de mediação foi de apenas 5% na média. Para o período da pesquisa o incremento foi de 11,1% refletindo a passagem da média de 3,6 para 4,0. Com foco apenas nos anos de vigência desta norma dentro do período desta tese (2017-2019) o incremento percentual foi também de 5%. Fato a destacar é a redução do valor da média de 4,5 para 4,0 relativa aos anos de 2018 para 2019, já com dois exercícios de vigência da norma.

4.3.5 Vinculação técnica ou longitudinal

Mais um conjunto de dados e informações para fins de análise foi elaborado a partir da apuração da capacidade técnica dos órgãos de fiscalização das demonstrações contábeis de evidenciar, por meio de suas respectivas metodologias de auditoria/avaliação das Demonstrações Contábeis, as inconsistências e inadequações dessas demonstrações ao longo do tempo. Por tal razão foi proposta uma investigação de um período de quatro anos para cada caso com o propósito de identificar esse efeito temporal da atuação do tribunal.

Logo, a partir das questões do formulário proposto, adotou-se o ano da operação da CGU como referência para as análises temporal. A principal informação a partir desse fator é o quanto os demais casos da mesma operação estão vinculados. A cada caso foi feito o levantamento de quais anos anteriores ao último que tiveram também ocorrências. O resultado encontra-se na tabela a seguir.

Tabela 15 – Vinculação técnica e longitudinal das unidades de registro

Vinculação ao ano	Com nenhuma vinculação técnica		Com uma vinculação técnica		Com duas vinculações técnicas		Com três vinculações técnicas		Total N
	N	%	N	%	N	%	N	%	
Não imediata	33	44,6	27	36,4	11	14,9	3	4,1	74
Imediata para o ano 4	17	68	6	24	0	0	2	8	25
Imediata para o ano 3	21	84	1	4	3	12	-	-	25
Imediata para o ano 2	19	76	6	24	-	-	-	-	25

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Há dois grupos de dados nesta tabela para detalhamento. Inicialmente o grupo que trata da vinculação não imediata apresenta os valores da quantidade de vinculações ao longo dos quatro anos analisados, independente da ordem ou sequência que aparecem. Para o segundo grupo a análise é sobre cada ano e a existência de ocorrência imediatamente ao ano anterior de forma sequencial, portanto.

Para o primeiro grupo, observa-se extremos desequilibrados relativamente às proporções encontradas. Para nenhuma vinculação técnica o percentual é de 44,6%, ou seja, quase metade dos casos não apresentou qualquer vínculo para os três anos que antecederam o ano referencial (4). Para a situação de apenas uma vinculação, ou seja, apenas uma ocorrência nos anos anteriores ao do ano referencial, a proporção foi de 36,4%. Para duas

ocorrências o percentual foi de 14,9% e para todos os anos anteriores ao de referência com a ocorrência o percentual foi de 4,1%.

Para o ano 4, na perspectiva do segundo grupo, em apenas 8% dos casos verifica-se constatações nos três anos que o antecedem. Nenhuma ocorrência para duas vinculações, 24% para uma vinculação e 68% para nenhuma vinculação. Para o ano 3, as proporções de 12% para duas vinculações, 4% para uma e 84% para nenhuma vinculação. Para o ano 2, 24% possuem uma vinculação e o restante, 76%, não tinham nenhuma vinculação.

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Realizadas as apresentações dos resultados, far-se-á discussão destes para ampliar a compreensão dos elementos componentes, incluindo seus respectivos objetos de estudo, da Ciência da Informação e da Ciência Contábil, especificamente o relativo à mediação implícita da informação que dialoga com ambas ciências. A discussão fará um traçado que envolve os objetivos desta tese, caminhando para as conclusões, à luz dos dados empíricos e das referências exploradas ao longo deste trabalho.

5.1 INTERPRETANDO AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO COMO DISPOSITIVO DE MEDIAÇÃO IMPLÍCITA

A existência da Ciência Contábil com a estrutura conhecida na atualidade (início de século XXI) é resultado de um processo de aprimoramento de uma técnica que tem como propósito fundamental a gestão contábil de um patrimônio, seja ele de propriedade pública ou privada. Entende-se por gestão contábil, neste documento, a capacidade de apresentar em documento(s) técnico(s) específico(s) um patrimônio particularizado de forma descritiva e quantitativa correspondente a um momento ou a um período no tempo para atender a usuários da informação contábil. Inicialmente, mesmo não se tratando de um conceito formal, identifica-se nesta descrição alguns assuntos indispensáveis à discussão dessa tese, os quais, destacamos a seguir.

- a) Apresentar a informação (contábil) (obrigação legal/formal) – emissor;
- b) Documento(s) técnico(s) específico(s) – código;
- c) Um conteúdo informacional a ser divulgado (o patrimônio organizado, descrito e quantificado) – mensagem;
- d) Uma demanda a ser atendida – finalidade;
- e) Usuários de informação (contábil) – destinatário.

Esses elementos refletem uma sequência do processo comunicacional.

5.1.1 Dispositivo

Dispositivo no âmbito da Ciência da Informação é dependente, em suas bases teóricas fundantes, das contribuições de Foucault. Além de Foucault (1979) outros autores fizeram discussões teórico-empíricas sobre esse assunto como elemento da Ciência da Informação ou

subsidiando pesquisas em outros campos do conhecimento. Agamben (2005), Peraya (1999) e Tisseron (1999) são alguns deles.

O dispositivo passou a ser um elemento estruturante para explicar as relações sociais difusas ou específicas, sendo que aquele seria um contexto pré-definido visualizando o objetivo programado a partir de uma potencialidade de capturar, orientar, assegurar gestos, determinar condutas a terceiros, para interferência tanto no aspecto empíricos ou psicológicos a partir de uma intencionalidade (Peraya, 1999; Jeanneret (2005); Agamben (2005); Foucault (1979). Para o próprio Foucault o dispositivo é uma rede formada por um conjunto heterogêneo de elementos, que podem ser, a exemplo, uma proposição filosófica, um regulamento, um discurso, uma instituição (Foucault *apud* Batista, 2014, p. 28).

Peraya, tangenciando uma discussão no âmbito a cultura diz “[...] que um dispositivo consiste em uma organização de meios a serviço de uma estratégia, de uma ação voltada a uma finalidade planejada em vista da obtenção de um resultado.” E assim o define: “[...] um dispositivo é uma instância, um lugar social de interação e de cooperação com intenções, funcionamento e modos de interação próprios.” (Peraya, 2002, p. 29).

Agamben (2005) objetiva mais o conceito e diz tratar-se de dispositivo a caneta, a literatura, a linguagem, a navegação, o cigarro, pois estes seriam capazes de determinar, orientar condutas ou opiniões “dos seres vivos” (Agamben, 2005).

Entre outras discussões, não deve ser excluída dos itens relativos ao conceito de dispositivo sua não neutralidade. Na redação de Linard (1996) “ele [o dispositivo] pressupõe ‘alguém’ ou uma lógica por trás da representação prévia de efeito desejado, e uma lógica dramática que combina a atuação de protagonistas, de papéis e de circunstâncias com as regras de desenvolvimento da ação”. Nessa mesma direção, Peraya (1999) afirma que seu

[...] funcionamento determinado pelas intenções se apoia na organização estruturada de meios materiais, tecnológicos, simbólicos e relacionais que formatam, a partir de suas características próprias, os comportamentos e as condutas sociais (afetivas e relacionais), cognitivas e comunicativas dos sujeitos.

Alguns pressupostos são replicados nas várias acepções do conceito de dispositivo, que as destacamos para contextualizá-los com o dispositivo Demonstrações Contábeis. Nota-se com facilidade que o dispositivo é um conjunto de elementos, inclusive podendo ser heterogêneos; tem intencionalidade; um/a criador/a e o sujeito. Considerando este último elemento formador do dispositivo, afirma Batista (2014, p. 33) que “[...] por ter uma função mediadora entre sujeito e mundo, o dispositivo sempre fará parte de uma relação triangular.

Nesse sentido, a noção de *dispositivo* tende a romper com perspectivas binárias na definição da informação e de seus fluxos. Mais que suportes, os dispositivos são discursos, atuam na significação. Com essa interpretação não admite a autora, por exemplo, o uso do modelo da comunicação matemática de Shennon e Weaver.

O contexto de investigação deste trabalho traz à luz o sistema governamental de fiscalização e controle como dispositivo, pois reveste-se de poder, no âmbito e dosagem definido pelo modelo de sociedade estabelecido, estando as demonstrações contábeis como um elemento desse sistema configurando-se como uma linguagem que tem a capacidade de determinar e/ou modelar comportamentos de sujeitos (Foucault, 1979; Agamben, 2005).

5.1.2 A informação contábil e seus atributos

Estudos na área do Direito Administrativo, Contabilidade e a legislação sobre bem público contemplam informação pública como parte dele. Esta assume tal qualidade, de bem público, na medida em que representa aquilo que é “a) relativo ou pertencente a um povo, a uma coletividade; b) relativo ou pertencente ao governo de um país, estado ou cidade; c) que pertence a todos, comum; d) que é aberto a quaisquer pessoas; [...]” (Houaiss, 2001)

Segundo a Organização das Nações Unidas (*apud* Batista, 2014):

a informação de domínio público refere-se à informação publicamente acessível, cuja utilização não infringe qualquer direito legal, ou qualquer obrigação de confidencialidade. Refere-se, portanto, por um lado, ao domínio de todos os trabalhos ou objetos associados a tais direitos, os quais podem ser explorados por todos sem qualquer autorização, por exemplo quando a proteção não é concedida por lei nacional ou internacional, ou devido à expiração do termo de proteção. Refere-se, por outro lado, a dados públicos e informações oficiais produzidas e voluntariamente disponibilizadas por governos ou organizações internacionais (UHLIR/ONU *apud* Batista, 2014, p. 24)

Em contraponto a esta legislação externa, com a aprovação da Lei de Acesso a Informação (LAI) a percepção do significado de informação pública ficou mais clara, reduzindo em muito as dúvidas sobre o que deveria ser considerado como tal. Assim afirma o artigo 3º desta lei:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
 - II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- [...]. (Brasil, 2011)

Pelo propósito da lei trata-se de “acesso à informação” pública. A LAI é, cabe destacar, regulamentação de ordem constitucional. A Constituição, para além do princípio da publicidade, expressou no inciso XXXIII do seu Art. 5º que “todos tem direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei. [...]”, prazo este definido na LAI. Superada essa discussão a nível legal, restam algumas discussões teóricas/acadêmicas. Para Araujo (2003) o termo “público” está associado ao Estado e ao espaço público, indo na direção da associação a políticas, a projetos e serviços gerados pela estrutura do Estado. Uma segunda vertente da autora é de que este termo é a oposição ao privado, ou seja, tudo que é direito à privacidade.

A primeira palavra do termo “informação pública” é importante tão quanto a segunda. Compreender ambas é fundamental para a interpretação da essência do termo o qual subsidia e circunscreve toda a problemática desta tese. Alguns autores teceram conceitos sobre o significado de “informação”. Segundo Buckland (1991) são as formas de uso da informação que a definem, e as separou em três: i) informação como processo; ii) informação como conhecimento; e iii) informação como coisa. A primeira é situacional, pois dependeria do nível de conhecimento do receptor em **avaliar a relevância de uma informação recebida** (ato, dado, fato, evento, objeto ou documento). A segunda forma teria a capacidade de reduzir incertezas e a terceira a informação revestir-se-ia a um objeto, a um documento representado ou descrito em alguma forma física, em que seu conteúdo é a informação. Outro autor, Le Coadic (1996) assim define informação:

A informação é um conhecimento inscrito (registrado) em forma escrita (impressa ou digital), oral ou audiovisual. A informação comporta um elemento de sentido. É um significado transmitido a um ser consciente por meio de uma mensagem inscrita em um suporte espaço-temporal: impresso, sinal elétrico, onda sonora, etc. (Le Coadic, 1996, p. 7)

Barreto (2002) traz um conceito que contempla, além do significado simbólico da informação também o aspecto social da codificação e da decodificação da informação, produzindo, desse modo, potencial de geração de conhecimento para o indivíduo e para o seu meio (Valente, 2014, Gomes, 2007). Assim se expressou Barreto (2002, p. 21): “[...]”

estruturas simbolicamente significantes, codificadas de forma socialmente decodificável e registradas (para garantir permanência no tempo e no espaço) e que apresentem a competência de gerar conhecimento para o indivíduo e para o seu meio.”

Alinhando-se a esses conceitos, no tocante à Ciência Contábil, Valente (2014, p. 43) afirma que:

[...] a informação contábil é um conhecimento inscrito, tanto de forma impressa como digital, comportando elemento de sentido. É também um significado transmitido a seres conscientes através de mensagens inscritas em suportes espaço-temporais impressos e digitais, materializados pelas Demonstrações Contábeis e relatórios adicionais publicados ou disponibilizados pelas organizações por diferentes meios.

Vê-se que os elementos estruturais dos conceitos de informação apresentados pelos autores(as) e do que esboçou a LAI sobre informação pública, não obstante complementariedades, absorvem as Demonstrações Contábeis no conceito de informação. Quando produzida pelas entidades e órgãos públicos, tornam-se, automaticamente, informação pública.

Com estas considerações sobre a natureza conceitual-legal das Demonstrações Contábeis (DCs) o que, então, estaria nelas contida? Tecnicamente os conteúdos são aqueles exigidos pelas normas, já apresentados na seção 4.1, que trazem consigo uma intencionalidade (Batista, 2014, p. 35), é técnico-semiótico ou técnico-semio-pragmático (Verhagen; Peraya *apud* Batista, 2014, p. 35), e não um mero objeto sem significado; ultrapassam suas dimensões funcionais. As DCs assim, estariam carregadas de intencionalidades, sendo elas dispositivos (Linard, 1996; Peraya, 1999; Jeanneret 2005).

5.1.3 Dimensões da mediação implícita

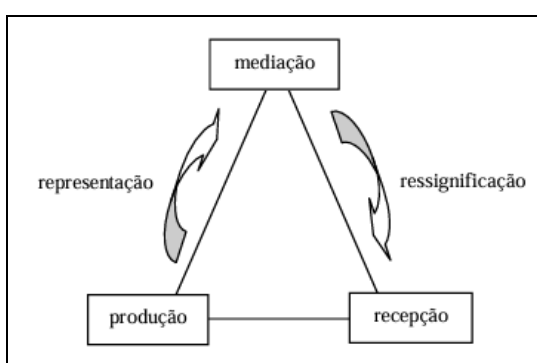
Desenvolve-se esta subseção para identificar e discutir os limites epistemológicos e a mecânica operacional das ações de mediação da informação para tornar possível uma análise dos elementos constitutivos das demonstrações contábeis. Considerando as dimensões da mediação a informação definidas por Gomes (2020) como:

- a) dimensão dialógica;
- b) dimensão estética;
- c) dimensão ética;
- d) dimensão formativa;

e) dimensão política.

Em capítulo pretérito apresentou-se as definições de cada uma dessas dimensões. Aqui far-se-á um *link* com os assuntos dessa seção com o propósito de interseccionar teorias. A partir de discussões das características de cada dimensão proporciona-se um diálogo fecundo com o assunto mediação. Antes, vejamos a dinâmica da mediação apresentada por Batista (2014).

Figura 8 – Dinâmica da mediação



Fonte: Batista (2014, p. 44)

Esta autora, ao tempo que descreve a Figura 8, conceitua mediação:

Consiste num processo informativo/comunicativo que tem como elemento constitutivo uma estrutura triangular, num fluxo não linear, em que a intervenção de ‘terceiro’ implica em resultados superiores à simples interação entre as duas partes, quais seja, a produção e a recepção. A mediação se estrutura por meio de representações simbólicas que visam corroborar o processo de significação do sujeito, enfatizando a dinâmica dos fluxos e das articulações, que, por meio de representações, buscam traduzir formas estéreis em fluxos que fazem sentido ao sujeito (Batista, 2014, p. 44)

No âmago dessa discussão, afirma Gomes (2014, p. 50) que a ação mediadora [...] é dependente do processo de comunicação, da adoção de linguagens e de dispositivos de comunicação, assim como do domínio dessas linguagens e dispositivos por parte do mediador [...]” Destas reflexões, a autora reforça e traz à tona que o processo de mediação da informação possui e só se estabelece no alcance de suas dimensões e que a comunicação no processo de mediação está centrada na relação dialógica (Gomes, 2014, p. 50).

As demonstrações contábeis, inseridas na dinâmica da mediação (Batista, 2014) serão podem ser representadas e ressignificadas pelo polo no âmbito da produção e da recepção,

respectivamente, numa favorecendo uma relação dialógica entre órgãos de fiscalização, gestores e o público em geral. Essa relação dialógica é necessária porque, conforme afirma Gomes (2014) ela interfere positivamente no processo de apropriação da informação. Tal dinâmica está representada no processo de produção das demonstrações contábeis, apresentação como elemento de prestação de contas, a avaliação e diálogo do órgão avaliador com o agente público sobre a prestação de contas e a manifestação/decisão técnica sobre a mesma.

5.2 ANÁLISE TÉCNICA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: MEDIAÇÃO IMPLÍCITA

Há pouco mais de cento e trinta anos de funcionamento do órgão público no Brasil com a função precípua de fiscalizar as contas (orçamentárias, contábeis e financeiras) dos gestores/as públicos/as. O “nascimento” do TCU em 1890 por decreto (966-A), e logo depois colocado no texto da primeira constituição republicana (1891), significou o passo inicial do processo de institucionalização da fiscalização, auditoria e controle dos recursos públicos sob a responsabilidade de pessoas e órgãos no Brasil. Com a criação, em momentos distintos, dos tribunais de contas vinculados aos entes subnacionais e também os órgãos de controle interno para cada um destes entes, foi solucionado um grande problema técnico-operacional: a incompetência da maioria dos membros do Poder Legislativo em checar tecnicamente as centenas, milhares e até milhões de operações de atos e fatos de natureza contábil, financeira e orçamentária, em prazo hábil e racional para emissão de um parecer sobre adequação dos mesmos. Certo que esse sistema de fiscalização e controle amadureceu ao longo do século XX no âmbito dos três níveis governamentais, inclusive com *know-how* internacional.

Dada a complexidade do funcionamento dos entes públicos, a atuação desses tribunais é ampla, extrapolando a mera análise de demonstrações contábeis ou, numa percepção ainda mais restrita, como mencionado no decreto acima, “[...] examinar, revisar e julgar as operações decorrentes da receita e da despesa pública.” (Brasil, 1892). Os limites desta atuação estão definidos em legislação geral (constituições e leis orgânicas), específicas (leis ordinárias ou complementares) ou técnicas. Em qualquer delas, o objetivo é sempre, em grande medida, o de estabelecer um padrão técnico de atuação.

Os tribunais e os órgãos de controle interno ganharam organização robusta e bem delimitada com a aprovação da Constituição Federal de 1988. Nela ficou estabelecido, em específico, a distinção clara entre controle externo, exercido pelos tribunais de contas, e o controle interno, exercido por estruturas de cada poder/órgão, e as respectivas competências.

Mencionando exclusivamente o TCU, pois o primeiro a surgir dentre os tribunais de contas e que por isso serve(iu) de “modelo”, ao longo de todo esse período (134 anos) houveram oito regimentos internos¹⁵, sendo que cinco deles são versões pós Constituição Cidadã (1988) – em vigor - e o primeiro foi proposto na forma do Decreto-Provisório 1.166, de dezembro de 1892.

Este apanhado histórico e do exame do teor destes oito regimentos e, em específico, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (TCU) em vigor, servem para concluir sobre algumas premissas, pois presentes nestes regimentos e, também, na legislação dos demais tribunais:

- a) a independência, autonomia, proficiência e zelo de atuação profissional e institucional;
- b) decisões por maioria em instância colegiada de membros;
- c) composição do órgão superior colegiado por indicação não exclusiva de órgão ou poder, com exigências de pré-requisitos técnicos e/ou pessoal.
- d) objetividade, imparcialidade e tecnicidade como princípios base para as ações de sua competência;
- e) constituir-se do órgão auxiliar técnico do Poder Legislativo;
- f) ações de fiscalização/auditoria segregadas em áreas específicas (conformidade e de desempenho);
- g) vinculação das ações de fiscalização/auditoria a planejamento e riscos a partir de fatos concretos.

A seguir, faz-se uma breve interpretação do significado de cada uma das premissas para as discussões posteriores:

A **premissa 1** são princípios universais e são considerados pilares que explica a essência dos próprios tribunais de contas. Significa a imparcialidade, a ação livre de interferências na definição do escopo, na execução ou na comunicação das ações de auditoria/fiscalização, assim como a segurança e capacidade técnica-operacional dos tribunais e dos/as agentes que o compõem;

A **premissa 2** tem a finalidade de reduzir, e até eliminar, que uma perspectiva unipessoal subsidie e determine uma decisão sobre tema ou assunto, tendo em vista a perspectiva da maioria de um colegiado que garante a melhor decisão consensual para uma determinada situação. Significa que um tema é de aceitação superior colegiada para o conjunto da sociedade.

¹⁵ Estes regimentos podem ser consultados no link <[Regimento Interno do Tribunal de Contas da União | Portal TCU](#)>.

A **premissa 3** deseja garantir representatividade dos poderes legislativo e executivo, evitando superioridade/totalidade de membros vinculados a apenas um dos poderes. No Brasil, está garantida pela Constituição proporção de 2/3 dos membros do tribunal para indicação pelo Poder Legislativo e 1/3 pelo Executivo. Isto se aplica ao TCU e aos demais tribunais vinculados às respectivas entidades públicas, não obstante a diferenciação do quantitativo de membros. Outro critério a atender são as credenciais do/a indicado/a. Ele/a de possuir “mais de 35 anos e menos de 70 anos”, “idoneidade moral e reputação ilibada”, “notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública” e mais de dez de experiência efetiva profissionais relativas aos conhecimentos do item anterior (Brasil, 1988, art. 73, §2º).

A **premissa 4** representa a padronização nas ações que competem aos tribunais. Inaceitável e até ilegal a execução de uma fiscalização que não esteja suportada plenamente em procedimentos técnicos, objetivos e imparciais. Evita a ação enviesada, parcial ou carregada de suposições ou hipóteses.

A **premissa 5** deixa claro que os tribunais de contas não representam um “poder” constituído. Eles foram criados para auxiliar um dos poderes, o qual possui, nos moldes democráticos, a função principal de fiscalizar e controlar os demais poderes nos aspectos orçamentários, financeiros, patrimonial, contábil e operacional. Dito isso, esses tribunais emitem manifestações de natureza técnica e imparciais para subsidiar decisões do Poder que auxilia.

A **premissa 6** define uma separação de foco de atuação. As fiscalizações de regularidade avaliam o cumprimento de leis, normas infralegais e normas técnicas. A outra, fiscalização, de desempenho, tem como foco a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas e ações públicas. Para este último, o “pano de fundo” é a avaliação da qualidade da ação pública, considerando objetivos e recursos escassos.

A **premissa 7** coloca em destaque o planejamento das ações de fiscalização/auditoria baseado em riscos como indispensável. Todo e qualquer trabalho dos tribunais de contas deve, necessariamente, ter início somente após exaustivo e amplo planejamento que, por regra, baseia-se em risco de gestão. Busca-se com o planejamento a definição de objetos com prioridade de fiscalização, o tempo oportuno de realização da fiscalização, quem deve realizá-la, com quais recursos, etc., ou seja, é a racionalização das ações de auditoria/fiscalização a partir de uma realidade avaliada quanto a níveis de risco.

Tais premissas, exceto a 2, 3 e 5 pois relativas às características próprias dos tribunais de contas como órgãos de auxílio aos poderes legislativos, encontram-se expressas nas regras

de funcionamento dos órgãos de controle interno (Brasil, 2017, item 38). Atualmente as legislações e normas para o funcionamento do controle interno no âmbito do Setor Público no Brasil é resultado de grandes atualizações, inclusive com *benchmark* de órgãos e legislações internacionais. Segundo Cruz e Clock (2007, p. 19), estudiosos do assunto, afirmaram:

A partir da Constituição Federal de 1988, que introduziu novos enfoques ao controle, alertando, inclusive, para a observância dos aspectos da eficiência, eficácia, e economicidade na aplicação dos recursos públicos, em aliança com outros fatores, como o crescimento do controle social, onde se destaca o papel da imprensa bem intencionada, a própria limitação de recursos, decorrente de planos econômicos mais exigentes, o rigorismo cada vez maior da legislação e a assunção, pelos municípios, de obrigações antes de responsabilidade de outras esferas de governo, demandou a necessidade de fortalecimento dos procedimentos de controle interno.

O levantamento de dados foi, em grande medida, dos pareceres do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia em função da metodologia aqui adotada. Desse modo as discussões e análises deste capítulo darão foco aos normativos deste tribunal com o alinhamento devido com os normativos nacionais e o arcabouço teórico/empírico. Antes, um destaque especial ao histórico do TCM/BA o qual foi nomeado de Conselho de Contas Municipais da sua criação até 1985: Foi criado por lei estadual em 1970 sob os ares da reforma administrativa do Estado da Bahia, a reboque da implementada a nível nacional na década anterior desta e da fiscal, as quais buscavam, em síntese, descentralização, delegação de competências e controle (Sampaio Filho, [1995]; Brasil, 1967; Siraque, 2005; Matias-Pereira, 2008; Paludo, 2013). Afirmo Sampaio Filho ([1995], p. 13) que:

[...] por força da tendência descentralizadora e desconcentradora (sic) do modelo econômico da época, os municípios passaram a ter importância cada vez mais decisiva nas finanças públicas. Esta ascensão do poder municipal traria fatalmente a reboque a necessidade de se fiscalizar mais de perto as ações dos gestores que, agora, viam passar por suas mãos vultosos recursos advindos de *royalties* ou de transferências da União e do Estado.

Sem, no entanto, aprofundar este assunto, é importante expor, para fins de entendimento da origem dos tribunais de contas dos municípios, e não apenas o da Bahia, dado o contexto histórico nacional, não obstante a iniciativa própria dos agentes políticos de cada estado, muito está atrelado à legislação federal sobre controle e auditoria interna. Primeiro porque a Constituição Federal aprovada em 1967 inseriu o controle administrativo como atividade própria do Estado. Em seguida, em cronologia, a emissão do Decreto-Lei

200/1967 que estabelece controle como atividade de Estado, em equivalência à contabilidade, finanças e planejamento, reforçando e regulamentando o texto constitucional. Depois, em 1994, em resposta, não somente, ao combate à corrupção devido ao recente processo de impeachment do presidente Fernando Collor, foi criada a Secretaria Federal de Controle (SFC) para centralizar, organizar e racionalizar as ações de controle e auditoria interna e correição, as quais estavam sob a competência de vários órgãos do Governo e assistemáticas na execução (Castro, 2010). Por fim, nesta cronologia, cria-se em 2003 a Controladoria-Geral da União que absorve para sua estrutura a SFC, dando *status* superior às ações de controle e auditoria interna no âmbito do Governo Federal. O destaque é, para o assunto aqui em análise, o teor da Constituição Federal de 1967 e do Decreto-Lei 200/1967, dado que a Constituição institucionalizou os repasses de recursos orçamentários/financeiros para estados e municípios – Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) - e o Decreto tratou da pretensa reforma (modernizadora) do Estado, a qual abarcou preceitos como modernização, descentralização, delegação de competências e controle e auditoria interna, assuntos apresentados no capítulo 2 desta tese. As duas normas, não sendo de modo algum estranho ou de outra forma, estabeleciam uma conexão operacional, na medida que se iniciava um processo de transferências de recursos para realização de ações e serviços públicos por Estados e municípios, descentralizando-os; dando-lhes novas responsabilidades/competências, mas com a “contrapartida” do controle e da fiscalização pelo ente repassador (Governo Federal) através, à época, do Ministério da Fazenda.

É nessa perspectiva histórica e econômica, orientada por visões de ordem política e de poder, que nasce o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Aquele momento histórico, econômico e político define, a princípio, o *modus operandi* dos tribunais de contas que vão se moldar, através de suas normas, a um processo de desenvolvimento e aprimoramento, inclusive quanto à legislação comparada de organismos internacionais. Esse modo de agir e atuar deste tribunal e da Controladoria-Geral da União serão analisados a seguir.

5.2.1 Competências dos órgãos de fiscalização e controle

Como já observado, o entendimento da operacionalidade e abrangência de atuação dos órgãos de fiscalização e controle é, até certo ponto, simples na medida em que se faz um confronto entre o que foi feito, ou seja, o que está posto e realizado, com o que foi feito com base nos recursos orçamentários/financeiros disponibilizados e propostas apresentadas. Toda

a normatização sobre o assunto, exceto a de ordem ética, busca orientar e prescrever práticas de tal confronto. Estar-se a falar da simplicidade de procedimentos operacionais, mas esta pesquisa avança na análise das práticas desses órgãos com foco nos resultados que os mesmos apresentam à luz dos princípios da Ciência da Informação e da Ciência Contábil.

Não obstante a “simplicidade” ora descrita, os resultados satisfatórios desses órgãos de fiscalização e controle dependem de um grande, e diria até complexo, arcabouço normativo de funcionamento, na medida em que este exige, para bem cumprir suas competências, previsibilidade e padronização de suas ações.

É por demais apropriado para a discussão das competências dos órgãos de fiscalização e controle o que afirmou Sampaio Filho ([1995], p. 15) sobre a realidade do “material de trabalho” do TCM nos primeiros anos de sua existência¹⁶:

Os primeiros exames das peças encaminhadas pelos então 336 municípios revelaram distorções e disfunções de tal monta que transformavam as documentações em não mais que um amontoado abstruso de papeis, relatórios e demonstrativos confusos, uma verdadeira mixórdia legal que, por eivada de tais e tamanhos vícios, ameaçava inviabilizar quaisquer ações fiscalizatórias.

É com esta realidade que o referido tribunal adotou algumas medidas a fim de contornar os vícios citados, entre as quais, um trabalho de instrução e orientação aos gestores municipais sobre prestação de contas e, em conjunto, uma forte normatização sobre o processo de prestação de contas e sobre as práticas profissionais desse tribunal (Sampaio Filho, [1995]). Nesta segunda medida é que faremos as discussões seguintes, à luz do referencial teórico.

Os pressupostos conceituais do Estado burocrático têm o intuito de se aproximar do modelo de gestão adotado pelas organizações privadas (Albrow, 1970; Dias, 2008). A especialização de instituições e servidores/funcionários, a burocratização, a rigor na hierarquia, o controle interno e externo, entre outros, foram adotados no âmbito “conceitual” a partir da divisão ou racionalização do trabalho preconizada por Jules H. Fayol e Frederick Taylor, a chamada Administração Científica. Tais práticas foram “rascunhadas” na Revolução

¹⁶ As dificuldades de atuação do TCM/BA nos primeiros anos não foram apenas da desorganização das contas prestadas a ele. Outras, de maior gravidade, ameaçou a própria existência do Tribunal. Muitos prefeitos não satisfeitos com a “novidade” de fiscalização sobre suas gestões, pois até então inexistente, boicotavam a entrega de prestações de contas, descumpriam normativos e leis e, por fim, questionariam a constitucionalidade do Tribunal alegando “autonomia” do município. Para este último, a solução veio em 1975 por meio de Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) garantindo a constitucionalidade dos tribunais de contas com jurisdição exclusivamente municipal.

Industrial com a iniciação da organização da indústria (segmentação de operações, especialização de funcionários, financiamento externo de não proprietários, etc.), copiada em vários aspectos pelos demais tipos de organização. Entre os pressupostos desse modelo de Estado, encontra-se o fator fiscalização/controle.

A fiscalização/controle passa a ser fundamental da dinâmica de funcionamento do Estado, haja vista que a burocracia depende, necessariamente, dessa etapa. Primeiro porque a democracia pressupõe o poder fiscalizador sobre aqueles que administram o Estado e, segundo, porque os representantes desse poder não teriam capacidades e competências para fiscalizar as prestações de contas desses administradores.

Os órgãos de fiscalização e controle sejam tribunais de contas ou equivalentes funcionam a partir de um contexto técnico-institucional que os habilitam com exclusividade a tarefa de fiscalização das contas públicas. Tarefa esta garantida por legislações, iniciando pela de maior grau, a Constituição Federal, até normas próprias desses órgãos. A legislação que se aplica para identificar e caracterizar como eles avaliam as demonstrações contábeis é extensa e pode voltar no tempo até um momento que se adeque a um escopo e objetivos de trabalho. Retroagimos, para este trabalho, até a final do século XIX, mais precisamente ao ano de promulgação da primeira Constituição brasileira após a proclamação da república em 1889. Trata-se de uma decisão técnica, não obstante a existência de normas relativas à fiscalização e auditoria pública desde o século XVII, de forma mais sistematizada (Castro, 2010).

É observável duas trilhas para a avaliação do funcionamento dos órgãos de fiscalização e controle. Uma relacionada ao estritamente operacional desses órgãos. Diz respeito ao modo e à técnica de fazer a fiscalização e a auditoria; aquilo que está descrito e determinado na norma ou na lei e que o agente público (servidor público) terá que fazer ou não fazer, de ofício ou sob ordem, a qual denominar-se-á Técnica-operacional. A outra diz respeito aos indivíduos que fazem este órgão funcionar. Como acessam e qual a dinâmica da trajetória funcional nesses órgãos a qual denominar-se-á de Funcional-comportamental.

5.2.1.1 Trilha Técnica-operacional

Para a primeira trilha resta pouca dúvida quanto ao seu atendimento, isso porque a robustez e amplitude das normas técnicas existentes garantem elevada capacidade de atuação em várias linhas de observação.

A trilha Técnica-operacional representa o mecanismo de ação do órgão, por meio de seus agentes públicos, em um contexto que traz consigo elementos políticos, sociais e de

poder. De primeira ordem, temos o elemento político determinante na feitura das normas de fiscalização e auditoria. Se um tema tratado em uma Constituição promulgada ou outorgada significa o principal sinal que orienta todas as demais normas, estas emitidas no lapso de tempo de vigência de cada uma das constituições brasileiras. Considerando que a atual Constituição em vigor do Brasil já tem 35 anos de vigência, promulgada em ambiente democrático, e as normas vigentes se avolumaram, em quantidade e amplitude, as discussões foram feitas a partir do ano de 1988.

Certamente o Art. 71 da Carta Magna é o grande “referencial teórico” para todas as demais normas relativas à execução de fiscalização e auditoria dos órgãos de controle externo. A amplitude do potencial de atuação é o reflexo de duas realidades: i) a necessidade de controle e fiscalização pelo Poder Legislativo com o auxílio de órgão técnico especializado; e ii) a complexidade do Estado da estrutura e áreas de ação estatal. Do Estado empresário ao de Bem-Estar. Vejamos o que consta neste artigo:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das **empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta**, nos termos do tratado constitutivo;

VI - **fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;**

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. (grifo nosso)

No outro formato de atuação da fiscalização e controle, o interno, tem-se no Art. 74 o comando constitucional. Este tem o foco em avaliar resultados e metas da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, não explícito no Art. 71. As análises desta tese apontam para as normas que resultam desses comandos constitucionais.

Iniciando pelo formato interno a trilha Técnica-operacional possui as seguintes normas diretamente relacionadas à abrangência deste estudo:

Quadro 12 – Legislação aplicada a fiscalização e controles

Norma	Órgão	Ano	Dispõe sobre:
Lei 10.180	CN	2001	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.
Portaria 2.008	CGU	2015	Institui o programa de fiscalização da aplicação de recursos federais descentralizados aos Estados, Distrito Federal e Municípios
Portaria 208	CGU	2017	Institui o programa de fiscalização da aplicação de recursos federais descentralizados aos Estados, Distrito Federal e Municípios
Instrução Normativa 3	CGU	2017	Referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal - Princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.
Instrução Normativa 8	CGU	2017	Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna - Estabelece procedimentos para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.
Manual de Auditoria	TCM	2021	Estabelecer os princípios para a definição de procedimentos e práticas de auditoria governamental, nas suas diversas áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos.

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Essas normas são orientadas por outras de emissão de órgãos superiores que congregam exigem, em essência:

- a) os critérios e regras para planejar;

- b) os critérios e regras para executar;
- c) as definições de quem e quando pode participar da auditoria;
- d) os critérios e regras para elaborar os documentos que registram o resultado do trabalho realizado;
- e) os critérios e regras para acompanhar e monitorar recomendações emitidas;
- f) as definições e orientações para funcionamento de processos de melhoria contínua de qualidade das atividades de fiscalização e auditoria.

O que se observa é o papel decodificador da mensagem pelos tribunais de contas ou dando a ressignificação ao conteúdo das demonstrações contábeis quando do ato de analisar essas demonstrações. A interferência dos órgãos quando das fiscalizações e auditoria se processa quando os órgãos lançam o olhar técnico sobre o teor desses dispositivos e os imprimem uma classificação a partir do conjunto de normas disponíveis para aplicação.

5.2.1.2 Trilha Funcional-comportamental

O funcionamento dos órgãos de fiscalização e controle ocorre mediante a ação de agentes públicos. Pessoas que, ao atenderem e/ou superarem algumas etapas, alcançam o direito de assumir um cargo público naqueles órgãos. Há duas formas de assumir esses cargos: i) através de concursos públicos, para a maioria dos cargos, ou ii) por indicação política. Esses agentes públicos independentemente de quando e por qual mecanismo de ingresso, têm em si uma história social que dirá sobre seu pensamento econômico, ambições de poder, seu pendore político ou sua crença religiosa. A cada um agindo no labor diário de seus cargos caso ponderasse nos respectivos resultados qualquer um dos elementos anteriormente citados pouca sustentação teria caso aquele que sob a análise desse agente, ou conjunto de agentes, alegasse que professaria outra crença religiosa ou tenha pensamento econômico contrário ao daquele(a) agente(s) públicos que emitiu o respectivo resultado. Outra situação passível de análise é um agente mais impetuoso/empenhado em estudos e outro(a) nem tanto. Hipóteses simples, porém real, para justificar a existência de normas padronizadoras das práticas de comportamento desses agentes, garantindo um mínimo de padrão para essas práticas.

Entre as principais dessas normas é a que define padrões de ética ou requisitos éticos. Tal norma tem como objetivos garantir comportamento pessoal que preservem a honra e confiança aos agentes públicos por meio de uma cultura ética e íntegra em relação à prática do trabalho. Comumente denominada de Código de Ética, esses órgãos de fiscalização e controle

são rigorosos em fazer cumprir esses documentos dada a especificidade das atividades desenvolvidas por esses agentes. Comporta no escopo das condutas éticas as seguintes práticas: i) Não aceitar vantagens para si ou para outrem nem ser conivente com erros ou atos manifestamente ilegais; ii) Recusar-se a realizar atividade que haja potencial ou real conflito de interesse; e iii) Agir com integridade, probidade, imparcialidade, zelo e cortesia. (Brasil, 1994).

Essa Trilha funciona de forma complementar à Técnica-operacional o que proporciona um exercício interpretativo da força que uma age sobre a outra. Ambas exigem a forma de se comportar, uma pessoalmente, que está normatizada, a outra técnica-operacionalmente. À medida que se cumpre o máximo possível as condutas para a trilha Técnica-operacional se reduzem, porém não elimina, a potencialidade de um comportamento não ético. A maior parte dos comportamentos éticos (exigidos) são difíceis (e alguns impossível) de mensurar, diferentemente das práticas relacionadas à Trilha Técnico-operacional. É simples mensurar a adequação do uso de um procedimento de auditoria sobre uma tarefa, mas muito difícil verificar se o/a agente público foi cortês ou íntegro na mesma tarefa executada.

A eliminação do comportamento não ético tanto será mais eficiente quanto maior for a eficácia de aplicação das normas relacionadas a revisões e controle de qualidade das atividades realizadas.

Na perspectiva da ação de mediação, esta corresponderia à soma da mediação institucional, representada pelo cumprimento ao conjunto de normativos técnico-operacionais, e à mediação individual, representada pelo cumprimento de condutas éticas dos agentes públicos dos órgãos aqui em discussão, afastando comportamentos egoístas ou influências ideológicas.

5.2.2 Mensurando o potencial de mediação das demonstrações contábeis

Em meio às opções de métodos e técnicas de levantamento, tratamento e análise de dados, optou-se pela Análise de Conteúdo de Bardin (1979). A Análise de conteúdo proporcionou levantamento de dados suficientes e tecnicamente válidos para catalogação, classificação e contagem.

A medição foi o caminho técnico-metodológico para estabelecer indicadores objetivos para a discussão da mediação implícita. Deu-se início com a extração de dados dos documentos utilizados para esta tese: i) os relatórios de auditoria da Controladoria-Geral da União sobre as operações definidas na amostra; ii) os relatórios de auditoria (pareceres) do

Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA) sobre as prestações de contas; e iii) as demonstrações contábeis relacionadas a estes relatórios.

Considerando o papel mediador dos órgãos de fiscalização e controle, na condição de dispositivo numa perspectiva foucaultiana em que faz parte de uma rede (Foucault, 1979, p. 244) este se mostrou qualitativamente com pouquíssimo potencial de mediação. Tal qualificativo tem fundamento na mediação realizada sobre várias variáveis no conjunto dos dados utilizados a partir de critérios previamente definidos na metodologia. A título de reiteração, definiu-se uma escala de seis níveis (I a VI) de potencial de mediação intrínseca do dispositivo demonstração contábil, sendo que o potencial aumenta com o aumento dos níveis, vinculados a uma escala numérica de valores, com I e VI o nível mínimo e máximo, respectivamente.

Seguindo, a partir de um foco mais geral para o particular, observou-se que o potencial intrínseco para um nível elevado de mediação pelo dispositivo demonstração contábil é nulo. Para o universo avaliado não se registrou qualquer caso que tenham atingido nível superior a III. Nas análises “recortadas”, com foco particularizado, verificou-se que para os anos específicos de estudo, a concentração de ocorrências foi registrada para o nível I, com 81%, em média, como pode ser visto na Tabela 16, a seguir.

Tabela 16 – Unidades de registro e proporção por grau de mediação

Grau de mediação	1		2		3		4	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Potencial irrelevante de mediação implícita	22	88	24	96	19	76	16	64
Potencial reduzido de mediação implícita	3	12	1	4	3	12	8	32
Potencial médio de mediação implícita	-	-	-	-	3	12	1	4
Potencial alto de mediação implícita	-	-	-	-	-	-	-	-
Potencial elevado de mediação implícita	-	-	-	-	-	-	-	-
Potencial super elevado de mediação implícita	-	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Elaboração do autor (2024).

A metodologia aplicada a múltiplos casos, identificou cinco categorias possíveis com o propósito de agregar unidades de registros relativas a contextos de irregularidades de atos e de gestão; quanto a natureza do conteúdo de demonstrações contábeis; e a identificação de envolvidos em irregularidades/ilegalidades.

A primeira conclusão com os resultados refere-se aos números relativos às categorias formuladas. A inexistência de achados para as categorias “irregularidade contábil” e “qualidade da informação contábil” denota uma inadequação quanto aos métodos de fiscalização utilizados nas ações de execução do tribunal de contas. As normas exigem a

averiguação das práticas contábeis realizadas pelos entes públicos, mas em nenhum dos casos da amostra encontrou-se registro nos relatórios do tribunal de contas. Também não foi observado nenhum registro quanto à “qualidade da informação contábil”. Considerando as exigências das normas para que as demonstrações contábeis contemplem os atributos de qualidade da informação a ausência de qualquer desses atributos nos relatórios torna-se uma realidade explicativa para os registros das demais categorias. Então os achados foram para “Gestão irregular/ilegal de bens públicos” (17,3%), “Processo licitatório irregular ou ilegal” (31,7%), e “identificação de órgão, pessoa ou instituição envolvida na operação” (51%).

No intuito de investigar o comportamento particular de cada grau de mediação utilizado neste trabalho, chegou-se a resultados coerentes com o que se viu para os demais recortes: a maior participação é a mediação “0” (zero), qualitativamente classificada como “Potencial **irrelevante** de mediação implícita”. Este valor assumiu a proporção de 19% (dezenove ocorrências, por coincidência) do universo. Em seguida, o valor “1”, assumiu a participação de 18% do universo. Consultando a Tabela 3, verifica-se a distribuição para todas as classificações. As evidências são de participação decrescente de casos à medida que cresce o grau de mediação. Partindo dessa mesma técnica, separou-se as ocorrências/quantidades por cada ano, ou seja, as dezenove ocorrências para o valor zero estão distribuídas para quais anos? E as dez ocorrências do ano “4” como estão distribuídas por ano? Não se constata nenhum padrão sobre a distribuição dos valores de mediação implícita (graus), exceto pela própria concentração nos menores valores de grau de mediação.

Uma análise importante foi feita em relação ao exercício em que o caso ocorreu, diferentemente do ano referente ao período analisado para cada caso (quatro anos), e a correspondência entre os temas identificados. Os valores encontrados também não representam nenhuma padronização ou relação causal, haja vista não haver direção de crescimento em relação aos anos e não haver concentração dos valores.

Especificamente sobre os exercícios em que ocorreram eleições municipais (2012; 2016) os valores registrados foram de baixo potencial de mediação, sendo que 80% dos casos para estes dois exercícios foram classificados como “Potencial irrelevante de mediação implícita”.

5.2.3 Proposições ao processo de mediação implícita das demonstrações contábeis

Observou-se e foi relatado que as demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público são elaboradas e divulgadas conforme as normas que as regulamentam, atendendo a

elementos relativos à forma e aos conteúdos que garantem o processo comunicacional entre agentes envolvidos, além de funcionar como dispositivo de mediação implícita.

Ocorre que quando do exercício das competências dos órgãos de fiscalização e controle sobre a adequação dessas demonstrações contábeis aos normativos técnicos e legais, não ficou demonstrado que as técnicas aplicadas são capazes de identificar os atributos de qualidade da informação contábil e nem de identificar o potencial de mediação implícita da informação.

Considerando o problema, objetivos, referencial teórico e empírico, assim como os resultados obtidos neste estudo, fica evidenciada a necessidade de ajustes técnicos e operacionais podem ser implementados para que as demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público possam ser identificadas, empiricamente, como dispositivo de mediação implícita. que potencializem e tornem efetiva a mediação implícita das informações expostas nos demonstrativos contábeis.

O atributo da compreensibilidade preconiza que a informação na forma de demonstrações contábeis “[...] deve permitir que os usuários compreendam o seu significado [...]” e que ela “[...] corresponda às necessidades e à base de conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada.” (CFC, 2016, item 3.17). Assim, para atingir o que preconiza este atributo, cabe a implementação de avaliação técnica pelos órgãos de fiscalização e controle quanto às possíveis dificuldades de compreensão dos gestores e dos usuários, assim como se estes estão compreendendo a natureza da informação contábil e se a mesma está devidamente representada nas demonstrações contábeis.

Estabelecer mecanismos de capacitações acadêmicas e/ou técnicas no âmbito dos órgãos reguladores torna-se uma medida potencialmente eficaz na medida em que ao editarem as normas regulamentadoras buscar-se-ia introduzir preceitos conceituais e operacionais sobre a capacidade das demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público tornarem-se mais efetivas e perceptíveis, contemplando também mais adequadamente a sua condição de dispositivos de mediação implícita da informação.

Propõe-se, por fim, a criação de dispositivos com informação de natureza contábil buscando melhor explicitar sua finalidade, atendendo aos atributos de qualidade da informação, assim como dispendo de elementos críticos capazes de contribuir com o desenvolvimento de um protagonismo social por parte do usuário dessa informação, garantindo maior efetividade comunicativa do dispositivo demonstrações contábeis.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivou-se com esta tese articular conceitos, variáveis, elementos e contexto da Ciência da Informação e da Ciência Contábil a partir de um delineamento metodológico e referenciais capazes de responder ao problema de pesquisa e atingir os objetivos formulados.

Motivado pela inquietação quanto ao papel das demonstrações contábeis no que se refere à sua capacidade ou potencialidade de ser instrumento efetivamente útil ao processo decisório dos agentes econômicos valeu-se este pesquisador das bases teórico-conceituais da Ciência da Informação para, sob a luz do seu objeto, a mediação da informação, segundo Almeida Júnior (2009), apresentar resposta ao quesito desta tese ao tempo que buscou alcançar seus objetivos.

A essência da pesquisa centrou-se na discussão de assuntos basilares da Ciência da Informação. Discutiui-se à luz dos pesquisadores desse campo do conhecimento o dispositivo na concepção foulcaultiana, a apropriação da informação e a mediação da informação implícita na concepção de Almeida Júnior (2009; 2014). No campo da Ciência Contábil as discussões recaíram sobre as finalidades e conteúdo intrínseco das demonstrações contábeis, os pressupostos e atributos para sua elaboração, o conjunto normativo que as sustenta além do contexto socioeconômico que explica sua origem e evolução.

Para fazer a conexão entre as duas ciências e aplicar os conceitos e princípios de ambas, fato específico e empírico foi considerado o mais apropriado para aplicar os métodos, as técnicas e os instrumentos de pesquisa e coleta de dados. Desta interpretação, adotou-se as operações especiais de fiscalização realizadas pela Controladoria-Geral da União, órgão de fiscalização e controle interno dos recursos sob a responsabilidade do Poder Executivo Federal (PEF), em prefeituras que praticaram atos de corrupção com recursos repassados pelo Governo Federal. Milhões de recursos desviados mesmo com um conjunto de mecanismos de anteparo a atos dessa natureza, notadamente a publicidade das demonstrações contábeis e a auditoria e fiscalização delas por órgãos especializados com competência exclusiva para tais tarefas. Ocorrido o “sinal de alerta” (a operação especial da CGU) o que poderia se investigar no contexto da finalidade das demonstrações contábeis [elaboração e divulgação de informação útil (CFC, 2016)], foi seu potencial enquanto dispositivo de mediação da informação.

Traçadas essas linhas gerais para fins de definição do problema de pesquisa, definiu-se o delineamento metodológico a ser utilizado. Quando da elaboração dos objetivos, a investigação recaiu sobre casos específicos, pontuais, sugerindo o uso do método documental

e de estudo de múltiplos casos. O primeiro viabilizou o levantamento teórico-empírico de ambos campos do conhecimento numa perspectiva histórico-materialista, contextual. O segundo, essencial e complementar à pesquisa, extraiu, tabulou, organizou e classificou dados extraídos de vários documentos próprios dos casos estudados, por meio de formulário. Foram eles: os relatórios técnicos das fiscalizações da CGU, os relatórios técnicos do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA) e as próprias demonstrações contábeis vinculadas a estes relatórios. A extração dos dados utilizou a técnica da Análise de Conteúdo, aplicando as fases por esta definida como a categorização e a classificação das unidades de registro pré-definidas (Bardin, 2009).

Para as demonstrações contábeis a análise metodológica investigou suas características intrínsecas a partir das exigências dos normativos da área, especialmente o atendimento às características qualitativas da informação no intuito de mensurar a sua potencialidade enquanto dispositivo de mediação da informação. Para o conjunto dos casos, a investigação debruçou-se sobre mensuração das vinculações existentes entre as unidades de contexto (temas) identificadas e manifestações dos órgãos de fiscalização, contemplando o histórico dessas manifestações.

As demonstrações contábeis estão atendendo aos normativos no que se refere a estrutura. Porém não foi possível avaliar quanto ao atendimento aos atributos de qualidade da informação. Nas manifestações dos órgãos de fiscalização e controle não constam unidades de registro nas demonstrações contábeis vinculados à categoria “qualidade da informação contábil” para garantir a utilidade da informação.

As vinculações temáticas estabelecidas que envolve as unidades de análise e as manifestações do TCM/BA são de pequeno valor. As vinculações técnicas, que envolvem o efeito da operação da CGU sobre o histórico passado da atuação do TCM também apresentou baixos valores. O ano eleitoral, considerado um fator com potencial de interferir na atuação dos órgãos de fiscalização e controle, também não provocou efeitos, resultando em baixos valores. A análise do efeito das atualizações normativas, ocorrido dentro do lapso temporal utilizado no estudo, exigindo mais e melhor rigor nas análises de prestação de contas (demonstrações contábeis) não surtiram efeitos no critério classificatório estabelecido.

Todos esses tópicos, classificados conforme Tabela 1, não atingiram grau superior a III, deduzindo que o potencial de mediação implícita das demonstrações contábeis, enquadrasse, com percentuais elevados, na categoria “irrelevante”. Em poucos contextos adotados foram constatados percentuais para a categoria “potencial reduzido” (Grau II).

Cotejando os objetivos específicos desta tese, conclui-se que, em relação ao primeiro destes objetivos, as demonstrações contábeis caracterizam-se como dispositivo de mediação implícita no âmbito dos conceitos, pois é elemento que, ao ser ressignificado, cria valor, modifica o sujeito, viabiliza o protagonismo social. Além de induzir e determinar práticas e condutas aos seres viventes (Agamben, 2005). É documento que está sustentado, em seu processo histórico, no direcionamento da estrutura de Poder estabelecido em cada momento sócio-histórico, participante de uma rede conectada a outros dispositivos que conduz, orienta e determina condutas e práticas. Para o segundo objetivo, a atuação dos órgãos de fiscalização e controle se apoiam em documentos técnicos, imparciais e formalizados por meio da implementação de mecanismos de “controle de qualidade” em qualquer das fases do processo de fiscalização e controle, alinhando-se a Trilha Técnica-operacional. Soma-se a estes as normas que orientam as práticas profissionais dos agentes públicos dessas entidades. Entre elas, destaca-se os códigos de ética que restringe, orienta ou determina comportamentos e condutas no exercício das funções. Portanto o funcionamento dos órgãos de fiscalização e controle possuem normas e padrões que garantem potencialmente a capacidade de identificar as demonstrações contábeis como dispositivo de mediação da informação. O terceiro objetivo específico foi mencionado, espaçadamente, acima nesta seção. Cabe destacar, complementando, que a mensuração realizada é um indício baseado em dados empíricos, porém a complexidade do contexto impõe cautela e ponderação quando do uso dessas conclusões.

Destarte estas informações da atuação das agências de fiscalização e controle, detidamente pautadas em normativos e orientações técnicas, mas que avaliam um dispositivo participante de uma rede, que também está “engessado” em um conjunto de normas técnicas, resultou exclusivamente em apuração dos atributos e características que tais normativos exigem para a elaboração de tais dispositivos. Não verificando nestes resultados a perspectiva ou a leitura das demonstrações contábeis como um dispositivo de mediação da informação (contábil). Em uma ação propositiva e na perspectiva de potencializar o protagonismo social, através de uma intervenção consciente quando do agir competente dessas agências de fiscalização e controle, caberia uma ação de orientação aos agentes públicos para revestir as demonstrações contábeis de elementos que as tornem efetivamente dispositivos de mediação implícita.

As análises feitas, os dados coletados, tabulados e tratados, as considerações finais apresentadas representam, tão somente, a aplicação do método científico sobre uma realidade empírica, passível, como de regra, de questionamentos a fim de ampliar entendimentos sobre

a pesquisa ora concluída ou para gerar novas inquietações acadêmicas, que, oxalá aconteça. **Dessa aplicação e na perspectiva de suprir a lacuna de pesquisas identificada sobre o tema central desta tese, afirma-se que as demonstrações contábeis aplicadas ao Setor público brasileiro possuem arcabouço técnico-normativo que as habilitam como dispositivos de mediação implícita da informação, porém de pouca eficácia quando da avaliação desta característica mediadora entre cidadãos e gestores públicos, à luz da concepção foucaultiana de dispositivo e do conceito de mediação da informação da Ciência da Informação.**

A pesquisa científica é, por natureza, um trabalho inacabado, por razões aceitas universalmente. As incontáveis possibilidades de discussões de um assunto ou tema, ainda que esteja com um “escopo” muito delimitado, dependem mais da imaginação do pesquisador do que das possibilidades reais, implícitas ou explícitas. Imaginação aqui, nos ambientes acadêmicos, traduz-se por capacidades de recursos (instrumentos, laboratórios, etc.) e a experiência curricular do pesquisador.

Esta tese, portanto, carrega consigo alguns limites decorrentes do tempo disponível para seu desenvolvimento, o que não permitiu o desdobramento metodológico para seleção de alguns casos para estudo mais qualitativo, que permitisse a identificação de outras variáveis intervenientes nesse processo. Não obstante, os resultados obtidos qualificam esta tese como um avanço no fortalecimento da capacidade de diálogo interdisciplinar entre as Ciências Contábeis e a Ciência da Informação.

As características qualitativas da informação ganharam notório espaço nas normas e nas pesquisas, deixando tal assunto em destaque para exploração acadêmica. Apontar, portanto, as relações entre os atributos de qualidade da informação definidos pela Ciência da Informação com os definidos pela Ciência Contábil, resultará em uma grande contribuição para desmistificar, diagnosticar e implementar efetivamente essas características, cabendo, inclusive atualização das normas e princípios de ambas ciências.

Na metodologia adotada o lapso temporal é anterior ao exercício do fato estudado, o que gerou conclusões com o olhar “para trás”. De outro modo, estudos que considerem os anos posteriores ao da ocorrência da operação da CGU para investigar possíveis efeitos da mesma sobre a atuação da mediação e dos órgãos de fiscalização e controle tornam-se interessantes para avaliar a percepção e comportamento do gestor dada a ocorrência de fiscalização sobre ele.

Outra vez, a metodologia definiu como instituição o órgão de controle externo, ou seja, o tribunal de contas. Essa mesma metodologia pode ser aplicada a partir da atuação dos

órgãos de controle interno, tornando viável resultados a partir do “olhar” interno sobre o dispositivo demonstração contábil, a partir dos próprios relatórios que emitem.

Esta tese trouxe alguns assuntos que podem impulsionar e subsidiar outros trabalhos acadêmicos em novas investigações que sintonizem as práticas da Ciência Contábil e os pressupostos da Ciência da Informação. É elevada a não aprovação de prestação de contas de gestores públicos, independente de matiz política-ideológica ou da magnitude de valores prestados em contas, cabendo, por relevância dessa realidade, investigações deste possível efeito decorrente da ausência de atributos de qualidade da informação nas demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público. Outra questão essencial e passível de estudos acadêmicos aprofundados diz respeito a relação de poder estabelecida entre os gestores públicos e os órgãos competentes para a respectiva análise e decisão sobre essas prestações de contas, quando deveriam nessa relação ponderar e admitir que as demonstrações contábeis devem cumprir também sua função de dispositivo de mediação implícita da informação.

Uma investigação que relacione as dimensões da mediação da informação com as práticas de transparência do Setor Público, especialmente em relação às demonstrações contábeis, ou verificar até que ponto o usuário da informação de natureza contábil mudou de perfil após a vigência da Lei de Acesso a Informação.

Estas poucas alternativas de pesquisas em muito se distanciam das centenas possíveis à disposição dos pesquisadores. Esta é, portanto, uma minúscula contribuição aos futuros leitores deste trabalho.

REFERÊNCIAS

ALBROW, M. *Bureaucracy*. London: McMillan, 1970.

ANDREWS, Chistina W; KOUZMIN, Alexandre. **A reforma gerencial no Brasil à luz da Teoria da Escolha Pública: uma análise do discurso oficial**. Disponível em: <www.anpad.org.br/enanpad/1998>. Acesso em: 29/out/2009.

AGAMBEN, G. **O que é um dispositivo?** Outra Travessia, n. 5, p. 9-16, 2005.

ALMEIDA JÚNIOR, Oswaldo Francisco de; SANTOS NETO, João A. dos. **Mediação da informação e a organização do conhecimento: interrelações**. Informação & Informação, Londrina, PR, v. 19, n. 2, p. 98-116, maio/ago. 2014.

ALMEIDA JÚNIOR, Oswaldo Francisco de. **Mediação da Informação e Múltiplas Linguagens**. In: Tendências da pesquisa brasileira em Ciência da Informação. V. 2, n. 1, p. 89-103, jan./dez. 2009. Disponível em: <https://revistas.ancib.org/index.php/tpbci/article/view/170/170>. Acesso em: 23/jul./2021.

ALMEIDA, Carlos Cândido de. Mediação como processo semiótico: em busca de bases conceituais. **Tendências da Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação**, v. 5, n. 1, p. 1-18, 2012.

AMORIM, Ângela Denise Gratão. **A mediação da informação contábil sob a ótica da ciência da informação**. Tese (Doutorado em Ciência da Informação). Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo. – São Paulo, 2007.

ARAÚJO, E. A. de. **Informação pública: paradoxos e desafios**. Informação & Informação, Londrina, v. 8, nº 2, jul./dez. 2003.

AROUCK, Osmar. **Atributos de qualidade da informação**. Dissertação (mestrado). Faculdade de Ciência da Informação - Universidade de Brasília. Brasília, 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 4. ed. revista e atualizada. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa (Portugal): Edições 70, 2010.

BARRETO, Aldo de Albuquerque. Uma história da ciência da informação. In: TOUTAIN, Lídia M. B. B. (Org.). **Para entender a Ciência da Informação**. Salvador, EDUFBA, 2007.

BARRETO, Aldo de Albuquerque. **A questão da informação**. São Paulo em Perspectiva. São Paulo. v.12, n. 4, p. 17-25, 1994.

BATISTA, Carmem Lúcia. **Mediação e apropriação da informação pública: a educação fiscal**. Tese (Doutorado). 273 p. Universidade de São Paul: 2014.

BATISTA, Carmem Lúcia. As dimensões da informação pública: transparência, acesso e comunicação. In: **TransInformação**, v. 22, p. 225-231, set./dez/2010a.

BATISTA, Carmem Lúcia. Informação pública: entre o acesso e a apropriação social. 2010. 202f. **Dissertação** (Mestrado em Ciência da Informação) - Escola de Comunicações e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010b.

BELKIN, N. J. *Cognitive models and information transfer*. *Social Science Information Studies*, nº 4, p. 111-129, 1984.

BEZERRA, Emy Pôrto; *et ali*. Regime de informação: abordagens conceituais e aplicações práticas. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 22, n. 2, p. 60-86, 2016.

BEUREN, Ilse M. (Org. e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – teoria e prática**. 3. ed. 2ª reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

BORKO, Harold. Ciência da informação: o que é isto? In: *American Documentation*. v. 19, n. 1, p. 3-5, jan/1968.

BOTELHO, Maria de Fátima Cleômenis. **A representação temática e descritiva na perspectiva da mediação implícita da informação: abordagens nos estudos de pesquisadores brasileiros entre 2012 e 2017**. Tese (Doutorado em Ciência da Informação). Universidade Federal da Bahia. – Salvador, 2019.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL; SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 9. ed. Brasília, 2021.

BRASIL. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). Dados abertos: operações. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/arquivos/operacoes-especiais>. Acesso em: 5/nov./2020.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria Operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

BRASIL. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Manual de orientações técnicas de atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. CGU: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Brasília, 2017.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria Financeira**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016.

BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informação previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37 e no § 2º do Art. 216 da Constituição Federal [...] e dá outras providências. Disponível em: <[L12527 \(planalto.gov.br\)](http://L12527(planalto.gov.br))>. Acesso em: 30 de setembro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 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.

BRASIL. **Lei nº 8.443**, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Acesso em: 10/out/2022. Disponível em: <[L8443 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988.

BRITO, V. P.; PINHEIRO, M. M. K. Poder informacional e desinformação. **Tendências da Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação**, v. 8, n. 2, p. GT5-2, 2015. Disponível em: <<http://www.brapci.ufpr.br/brapci/v/a/19439>>. Acesso em: 21 Dez. 2016.

BUCKLAND, M. K. *Information as thing*. **Journal of Information Society of Information Science**. v. 42, nº 5, p. 351-360, 1991.

CAPURRO, Rafael; HJORLAND, Birger. **O conceito de informação**. In.: *Perspectivas em Ciência da Informação*, v. 12, n. 1, p. 148-207, jan./abr. 2007.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública [...]**. São Paulo: Atlas, 2008.

CAMPOS, Claudinei José Gomes. **Método de análise de conteúdo: ferramenta para a análise de dados qualitativos no campo da saúde**. *Revista Brasileira de Enfermagem*. Brasília/DF: v. 5, n. 57, p. 611-4, set./out 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TG Estrutura Conceitual - Estrutura conceitual para Relatório Financeiro**. Brasília: DF, 2019. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCTGEC&arquivo=NBCCTGEC.doc. Acesso em: 30 de junho de 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília: DF, 2018a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TSP 13 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília: DF, 2018b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília: DF, 2016.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração**. 6. ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DIAS, Isabel de Meiroz. **A relação entre reforma da administração pública e tecnologias de informação no governo do Estado de São Paulo**. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2008, 180p.

FOUCAULT, Michael. **Microfísica do Poder**. Rio de Janeiro: Graal, 1979.

FRANCO, Maria Laura Puglisi Barbosa. **Análise de Conteúdo**. 2. edição. Brasília: Liber Livro Editora, 2005.

FROHMANN, Bernard. *Taking information policy beyond information science: applying the actor network theory*. *ANNUAL CONFERENCE: CANADIAN ASSOCIATION FORMINFORMATION*, 23., 1995. **Anais...** Edmonton, Alberta: CAIS/ACSI, 1995. Disponível em: [http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.517.5320 &rep=rep1&type=pdf](http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.517.5320&rep=rep1&type=pdf). Acesso em: 15 mar. 2020.

FROYEN, Richard T. **Macroeconomia**. Tradução de Esther E. H. Herskovitz e Cecília C. Bartalotti. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Henriette Ferreira. Mediação da informação e suas dimensões dialógica, estética, formativa, ética e política: um fundamento da Ciência da Informação em favor do protagonismo social. **Inf.&Soc**. João Pessoa. v.30, n. 4, p. 1-23, out./dez. 2020.

GOMES, Henriette Ferreira. Protagonismo Social e Mediação da Informação. **Logeion: Filosofia da Informação**, [S. l.], v. 5, n. 2, p. 10–21, 2019. DOI: 10.21728/logcion.2019v5n2.p10-21. Disponível em: <http://revista.ibict.br/fiinf/article/view/4644>. Acesso em: 24 out. 2021.

GOMES, Henriette Ferreira. Protagonismo social e mediação da informação. **LOGEION: Filosofia e informação**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, p.10 – 21, mar./ago. 2019.

GOMES, Henriette Ferreira. **Comunicação e informação: relações dúbias, complexas e intrínsecas**. In: MORIGI, Valdir; JACKS, Nilda; GOLIN, Cida (Orgs.). *Epistemologias, comunicação e informação*. Porto Alegre: Sulina, 2016. p. 91-107.

GOMES, Henriette Ferreira. A função do iconismo na percepção: etapa precursora da construção de conhecimentos e informações. **DataGramZero, Revista de Ciência da Informação**, v. 6, n. 6, dez., 2015.

GOMES, Henriette Ferreira. **A dimensão dialógica, estética, formativa e ética da mediação da informação.** Informação & Informação, Londrina, PR, v. 19, n. 2, p. 46-59, maio/ago. 2014.

GOMES, Henriette Ferreira. **A interligação entre comunicação e informação.** DataGramaZero, Revista de Ciência da Informação, v. 11, n. 3, jun., 2010.

GOMES, W. M.; MIRANDA, Z. D. Avaliação de risco e procedimentos de controle na administração pública: o caso das universidades federais da região nordeste. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO – ENANCIB, 2016, Salvador. **Anais...** Salvador: ANCIB, 2016.

GUGLIOTTA, Alexandre Carlos. Pensando e repensando o documento. **RICI: R.Ibero-amer.** CI. Inf., ISSN 1983-5213, Brasília, v. 10, n. 2, p. 314-331, jul./dez. 2017.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 6ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2007.

IPEA. **Total de vínculos públicos, por níveis federativos.** Acesso em: 29/ago./2021. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/atlasestado/consulta/67>. Acesso em: 3/jun./2021.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). **Sinopse Estatística da Educação Superior 2019.** Brasília: Inep, 2020. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/basica-censo-escolar-sinopse-sinopse>>. Acesso em: 2/11/2021.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2010.

JEANNERET, Y. *La société de l'information: glossaire critique.* Paris: La Documentation Française, 2005.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure.* **Journal of Financial Economics**, v. 3, p. 305-360, 1976.

LAVOIE, D. *The accounting of interpretation and the interpretation of accounts. Accounting, Organization and Society. The communicative function of "the language of business"*, v. 12, n. 6, p. 579-604, jun. 1987.

LE COADIC, Ives-Francois. **A ciência da informação.** Brasília: Lemos Informação e Comunicação, 1996.

LE COADIC, Ives-Francois. A matemática da informação. In: TOTAIN, Lúcia (Org.). **Para entender a Ciência da Informação.** Salvador: EDUFBA, 2007, p. 219-238.

LINARD, M. *Des machines et des homes: apprendre avec les nouvelles technologies.* Paris: Édition L'Harmattan, 1996.

LOPES, E. C.; VALENTIM, M. L. P. Processos de gestão da informação: tratamento, recuperação e uso da informação no mercado de capitais. **Perspectivas em Gestão &**

Conhecimento, João Pessoa, v. 3, n. 1, p. 157-174, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/pgc/article/view/15761>>. Acesso em: 10 JAN. 2017.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da pesquisa científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

NEHMY, Rosa Maria Quadro. **Leitura epistemológico-social da qualidade da informação**. 1996. Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação) - Programa de Pós-graduação em Ciência da Informação, UFMG, Belo Horizonte, 1996.

NEHMY, Rosa Maria Quadro; PAIM, Isis. **A desconstrução do conceito de “qualidade da informação”**. Ciência da Informação, Brasília, v. 27, n. 1, p. 36-45, jan./abr. 1998.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLETO, R. R. **A qualidade da informação na percepção do usuário em diferentes contextos informacionais**. (2003). 220 f. Tese (doutorado) – Escola de Ciência da Informação, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2003.

OLETO, R. R. **Percepção da qualidade da informação**. Ciência da Informação, v. 35, n. 1, p. 57-62, 2006.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Análise dos periódicos brasileiros de Contabilidade**. In: Revista Contabilidade & Finanças da USP, São Paulo, n. 29, p. 68 – 86, mai./ago. 2002.

OSBORNE, D. & GAEBLER, T. **Reinventando o Governo: Como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. Brasília: Editora MH Comunicações, 1992.

PALUDO, A. **Administração Pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PERAYA, Daniel. O ciberespaço: um dispositivo de comunicação e de formação midiaticizada. In: ALAVA, Séraphin (Org.). **Ciberespaço e formações abertas: rumo a novas práticas educacionais?** Tradução Fátima Murad. Porto Alegre: Artmed, 2002. Cap. 1, p. 25-52.

PERAYA, Daniel. *Médiation et médiatisation: le campus virtuel. Hermès: cognition, Communication, Politique*. Paris, n. 25, p. 153 – 167, 1999.

PEREIRA, Jeronimo Rosário Tanan. **Gestão e controle de recursos públicos – um estudo sobre a rejeição de prestação de contas dos governos municipais do Estado da Bahia**.

Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2010.

PIERUCCINI, Ivete. Ordem informacional dialógica: mediação como apropriação da informação. *In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO*. 8. 2007. Salvador. **Anais...** Salvador, 2007.

QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT, LucVan. **Manual de investigação em ciências sociais**. 3. ed. Lisboa: Gradiva Publicações, 2003.

RABELLO, R. Noções de sujeito em modelos teóricos na ciência da informação: do enfoque no sistema à consideração da agência em contexto. **Informação & Sociedade: Estudos**, v. 23, n. 1, 2013. Disponível em: <<http://www.brapci.ufpr.br/brapci/v/a/14177>>. Acesso em: 10/Jan./2017.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, Alzira Tude. Uma abordagem matemática da informação: a teoria de Shannon e Weaver – possíveis leituras. **Logeion: Filosofia da Informação**, Rio de Janeiro, RJ, v. 5, n. 1, p. 48–70, 2018. DOI: 10.21728/logeion.2018v5n1.p48-70. Disponível em: <https://revista.ibict.br/fiinf/article/view/4245>. Acesso em: 2/mar./2023.

SAMPAIO FILHO, Carlos. **Breve história do TCM**. [1995]. Disponível em: <<Historia.pdf> (tcm.ba.gov.br)>. Acesso em: 20/mar./2023.

SANTANA, Ed Wilson Fernandes de. **A utilização da informação contábil como um instrumento de controle social dos municípios paraibanos com mais de 50.000 habitantes**. Dissertação (Mestrado do Programa multiinstitucional e inter-regional de pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFRN e UFPE). 2008, 140p.

SANTOS NETO, João Arlindo. **O estado da arte da mediação da informação: uma análise histórica da constituição e desenvolvimento dos conceitos**. Marília, SP, 2019. 458 p. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) – Universidade Estadual Paulista, UNESP, Faculdade de Filosofia e Ciências, Marília, SP, 2019.

SANTOS NETO, João Arlindo. **Mediação implícita da informação no discurso dos bibliotecários da Biblioteca Central da Universidade Estadual de Londrina (UEL)**. Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação). Universidade Estadual Paulista, Faculdade de Filosofia e Ciências. Marília, 2014.

SARACEVIC, Tefko. Ciência da Informação: origem, evolução e relações. **Persp. Ci. Inf.** Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 41-62, jan./jun. 1996.

SARACEVIC, Tefko. *Information science. JASIS – Journal of the American Society for Information Science*, v. 50, n. 12, p. 1051-1063, 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental – um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle social da função administrativa do Estado – possibilidades e limites na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SOUZA, Maria da P. N. de. Abordagem inter e transdisciplinar. In.: TOUTAIN, Lídia M. B. B. (Org.). **Para entender Ciência da Informação**. Salvador: EDUFBA, 2007.

SHANNON, C. E.; WEAVER, W. *The mathematical theory of communication*. Illinois: Univ. of Illinois Press, 1949.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA (TCM/BA). **Manual de Auditoria – normas gerais**. TCM/BA: Salvador, 2021.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais – a pesquisa qualitativa em educação**. 23ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2015.

VALENTE, Nelma Terezinha Zubek. **Qualidade da informação contábil na perspectiva da Ciência da Informação**. Tese (doutorado). Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios em administração**. 5ª ed. São Paulo, Atlas: 2004.

WEBER, Max. **Economia e sociedade – fundamentos da sociologia compreensiva**. Editora: EdUnB, 1998.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e Método**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Apêndice 1

FORMULÁRIO

Caso/cód. Controle:			
ATRIBUTOS	Opções	Quantificação	
Ano	-		-
Descrição da irregularidade	-		-
Função orçamentária da irregularidade	-		-
Há coincidência da irregularidade → CGU	Sim	3	
	Não	0	
O caso foi em ano eleitoral?	Sim	3	
	Não	0	
HOUE NOTIFICAÇÃO DA/O OCORRÊNCIA/FATO NO PARECER TCM/BA?	Não.	0	
	Sim, a quatro anos anteriores ao da operação.	5	
	Sim, a três anos anteriores ao da operação.	4	
	Sim, a dois anos anteriores ao da operação.	3	
	Sim, a um ano anterior ao da operação.	2	
	Sim, no ano da operação.	1	
HOUE REPETIÇÃO DA NOTIFICAÇÃO PELO TCM/BA?	Nenhuma vez.	0	
	Por uma vez.	1	
	Por duas vezes.	2	
	Por três vezes.	3	
	Por quatro vezes.	4	
HOUE NOTIFICAÇÃO ACERCA DO ATENDIMENTO A ATRIBUTO DE QUALIDADE RELEVÂNCIA?	Não.	0	
	Sim, a quatro anos anteriores ao da operação.	1	
	Sim, a três anos anteriores ao da operação.	2	
	Sim, a dois anos anteriores ao da operação.	3	
	Sim, a um ano anterior ao da operação.	4	
	Sim, no ano da operação.	5	
HOUE NOTIFICAÇÃO ACERCA DO ATENDIMENTO A ATRIBUTO DE QUALIDADE REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA?	Não.	0	
	Sim, a quatro anos anteriores ao da operação.	1	
	Sim, a três anos anteriores ao da operação.	2	
	Sim, a dois anos anteriores ao da operação.	3	

Caso/cód. Controle:				
ATRIBUTOS	Opções		Quantificação	
	Sim, a um ano anterior ao da operação.	4		
	Sim, no ano da operação.	5		
HOUE NOTIFICAÇÃO ACERCA DO ATENDIMENTO A ATRIBUTO DE QUALIDADE COMPREENSIBILIDADE?	Não.	0		
	Sim, a quatro anos anteriores ao da operação.	1		
	Sim, a três anos anteriores ao da operação.	2		
	Sim, a dois anos anteriores ao da operação.	3		
	Sim, a um ano anterior ao da operação.	4		
	Sim, no ano da operação.	5		
HOUE NOTIFICAÇÃO ACERCA DO ATENDIMENTO A ATRIBUTO DE QUALIDADE TEMPESTIVIDADE?	Não.	0		
	Sim, a quatro anos anteriores ao da operação.	1		
	Sim, a três anos anteriores ao da operação.	2		
	Sim, a dois anos anteriores ao da operação.	3		
	Sim, a um ano anterior ao da operação.	4		
	Sim, no ano da operação.	5		
HOUE NOTIFICAÇÃO ACERCA DO ATENDIMENTO A ATRIBUTO DE QUALIDADE COMPARABILIDADE?	Não.	0		
	Sim, a quatro anos anteriores ao da operação.	1		
	Sim, a três anos anteriores ao da operação.	2		
	Sim, a dois anos anteriores ao da operação.	3		
	Sim, a um ano anterior ao da operação.	4		
	Sim, no ano da operação.	5		
HOUE NOTIFICAÇÃO ACERCA DO ATENDIMENTO A ATRIBUTO DE QUALIDADE VERIFICABILIDADE?	Não.	0		
	Sim, a quatro anos anteriores ao da operação.	1		
	Sim, a três anos anteriores ao da operação.	2		
	Sim, a dois anos anteriores ao da operação.	3		
	Sim, a um ano anterior ao da operação.	4		
	Sim, no ano da operação.	5		
TOTAL				