

## ***Disclosure y Accountability en las Demostraciones Contables Públicas como Instrumentos de Control Social***

### **Resumo**

La contabilidad pública tiene como uno de sus objetivos soportar la instrumentalización del control social. Con efecto, este trabajo tiene por norte discutir: ¿Cómo mejorar la comprensibilidad, por el ciudadano medio, sobre la información contenida en las demostraciones contables públicas? De esta forma, se tiene como objetivo conocer el nivel de entendimiento de los líderes comunitarios de la ciudad de Curitiba sobre las informaciones extraídas del Balance Presupuestario. La pesquisa se valió del análisis documental y pesquisa de campo a partir de la aplicación de cuestionario semiestructurado y tratamiento de los datos con el empleo de técnicas de análisis uni-bivariada y validación a partir del empleo del test estadístico  $\chi^2$ . Se desvela que, aunque gran parte de las personas que respondieron al cuestionario no procure informarse sobre la utilización del dinero público, la gran mayoría, afirma tener mucho o medio interés en conocer el contenido de la prestación de cuentas. Se sustenta que la dificultad en la búsqueda por la información está justamente en la falta de entendimiento de la terminología contable pública. Como resultado, se nota que las restricciones en la comunicación contable pueden ser reducidas si esa fuere expuesta en lenguaje de fácil comprensión, mediada por una evidenciación complementaria que presente no solamente los resultados, sino el análisis e interpretación de esos resultados. Así pues, se espera que este estudio preliminar contribuya para la construcción de un modelo de control social y su uso por la sociedad, a fin de ampliar y cualificar la participación del ciudadano en la gestión de la *res-pública*. Se observa, por fin, la necesidad de desarrollo de la política pública esencial representada por la educación visando a la efectiva apropiación social de la información contable pública.

**Palabras clave:** Contabilidad Pública; Control Social; *Disclosure*; *Accountability*.

### **Sônia Maria Augustinho**

Máster por la Universidad Tecnológica Federal de Paraná y Contadora en la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). **Contacto:** Av. Sete de Setembro, 3.165. Reitoria. Bairro: Rebouças. Curitiba-PR. CEP.: 80.230-901.  
**E-mail:** [soniam@utfpr.edu.br](mailto:soniam@utfpr.edu.br)

### **Antonio Gonçalves de Oliveira**

Doctor por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC) y Profesor en la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). **Contacto:** Av. Sete de Setembro, 3.165. Campus Universitário. Bairro: Rebouças. Curitiba-PR. CEP.: 80.230-901.  
**E-mail:** [agoliveira@utfpr.edu.br](mailto:agoliveira@utfpr.edu.br)

### **Inácio Andruski Guimarães**

Doctor por la Universidad Federal de Paraná (UFPR) y Profesor Adjunto en la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). **Contacto:** Av. Sete de Setembro, 3.165. Campus Universitário. Bairro: Rebouças. Curitiba-PR. CEP.: 80.230-901.  
**E-mail:** [andruski@utfpr.edu.br](mailto:andruski@utfpr.edu.br)

## 1. Introdução

Toda la organización institucional del Estado es financieramente sustentada por medio de recursos oriundos de la población, siendo función primordial de ese aporte financiero promover el crecimiento y el desarrollo económico y social visando al bien común de su pueblo, “accionista mayoritario” de la *res-publica*.

Tenemos, entonces, que el agente público, en la aceptación de la responsabilidad que le delega la sociedad, para la realización del bien público, queda obligado a prestar cuentas de los actos que en nombre de la colectividad practica en la realización de las responsabilidades sociales del Estado.

En ese raciocinio, Schedler (1999) enseña que, aunque el sentido común diga claramente que la esencia de la política sea el poder, los teóricos clásicos ya sabían que, en la política, primero viene el poder y, en seguida, la necesidad de controlarlo.

En lo que toca, específicamente, a la ejecución financiera de las políticas públicas, esa ocurre por medio de las acciones presupuestaria, financiera y patrimonial; y de la planificación gubernamental, como factor derivado de la movilización de técnicas e instrumentos contables, que registran y controlan los actos y hechos de la gestión pública.

De esta forma, la contabilidad pública es herramienta de control social y de empoderamiento de la sociedad en el ejercicio de la democracia, en particular, cuando actúa en los espacios de participación que les son proporcionados por el propio Estado.

No obstante, para que la práctica de la transparencia/evidenciación (*disclosure*) en la divulgación de las transacciones gubernamentales satisfaga dos de sus finalidades - (i) informar sobre los resultados alcanzados y (ii) apoyar la toma de decisión (Secretaría del Tesoro Nacional (STN), 2012) - se hace necesario que el ciudadano, como usuario de la información contable pública, también comprenda su mensaje y tenga condiciones de ejercer el control social sobre el uso de los recursos públicos.

A partir de la Ley de Responsabilidad Fiscal, la administración pública se vio obligada a dar total transparencia a la gestión, a fin de instrumentalizar a los ciudadanos para acompañar la aplicación de los recursos públicos. En ese caso las informaciones contables se revelan atributos de primer orden para viabilizar la concretización de ese objetivo. En ese contexto, hay por lo menos una cuestión que merece ser considerada: ¿puede ser que, de hecho, las informaciones contables se presentan de forma comprensible al ciudadano común? (Dias, 2009, p. 3).

Una preocupación constante del ciudadano para con el Estado es en relación al volumen de impuestos consumidos para la prestación de los servicios a la sociedad. Tal preocupación se prende al hecho de que la contabilidad en el Estado presenta resultados que los ciudadanos no están preparados para entender, aumentando, por tanto, la asimetría entre las informaciones producidas por el agente (Estado) y el entendimiento de ellas por el principal (ciudadano) (Slomski, 2009, p. 99).

De esta forma, el lenguaje extremadamente técnico de las demostraciones contables presupone su no comprensibilidad y asimilación por aquellos que no están acostumbrados al universo propio de la ciencia y técnica contable.

Para Dias y Nagakawa (2001), muchos términos empleados en las demostraciones contables no son comprendidos por sus destinatarios o son interpretados de forma diferente de lo que se pretendía. Para los autores, si eso ocurre con usuarios más familiarizados con la terminología contable ¿qué puede ser dicho en relación a los menos tradicionales, como el ciudadano común?

De esta forma, la cuestión orientadora de la pesquisa propuesta para este estudio es: ¿cómo mejorar la comprensibilidad del ciudadano medio sobre la información contable contenida en las demostraciones contables públicas?

Para obtener respuesta a tal proposición, se juzga que, inicialmente, se hace necesario conocer: i) lo que entiende el ciudadano sobre la terminología básica presentada en los demostrativos contables públicos; ii) cuál es el interés del ciudadano en buscar la información contable pública; y iii) cuales son las formas de presentación complementaria que podrían ser utilizadas para mejorar la comprensibilidad de esos demostrativos, bajo el punto de vista del usuario de la información.

Asimismo, tomándose por base las colocaciones de Batista (2010), para quien el exceso contemporáneo de información no debe desvincularse del saber informarse, proceso que involucra una situación constante de aprendizaje, se sitúa como hipótesis (h) a ser comprobada: la educación formal tiene influencia en la comprensibilidad de la información contable pública compartida por el Estado.

Por tanto, delante de la importancia de la información para la correcta toma de decisión y considerando el propio objetivo de la Contabilidad, que es comunicar, esta investigación tiene como objetivo general conocer el nivel de entendimiento de los líderes comunitarios de la ciudad de Curitiba acerca de la prestación de cuentas de los agentes públicos a partir de las informaciones extraídas del Balance Presupuestario.

El trabajo está estructurado en seis secciones: la primera es esta breve introducción, seguida por la fundamentación teórica en la segunda sección. En la tercera es presentada la metodología utilizada en la pesquisa, mientras que en la cuarta sección es abordado el análisis de los resultados de la pesquisa. A continuación, en la quinta sección, son presentadas las consideraciones finales y, finalmente, en la sexta sección, son relacionadas las referencias que dan sustentación al estudio.

## 2. Fundamento Teórico: del Estado/Sociedad a la Semiótica Informacional Contable

### 2.1. La Triangulación entre Estado, Sociedad y Prestación de Cuentas

Las relaciones humanas crearon el Estado, agente regulador y soberano de la convivencia en sociedad. Además, es el Estado el instrumento que utiliza el hombre para realizar determinados fines, que llevan al bien común en adherencia al principio de la continuidad del Estado.

Para alcanzar su objetivo, el Estado se estructura políticamente en la forma de gobierno y se organiza por medio del uso de sus funciones públicas, entre ellas la función administrativa del Estado, materializada por medio de la Administración Pública.

Por tanto, las funciones de gobierno son tanto políticas, como administrativas - como la propia expresión indica - las funciones de Administración Pública, actividades las cuales utiliza el gobierno para cumplir sus objetivos que visan el interés público y la ejecución de las políticas públicas.

De esa forma, es por intermedio de la prestación de servicios públicos que el interés público se torna concreto y se hace representar. De esa forma, Fuhrer y Fuhrer (2002, p. 52) definen el servicio público “como la actividad ejercida por el poder público, directa o indirectamente, para realizar lo que entiende estar de acuerdo con sus fines y sus atribuciones”.

Visto que todo el aparato estatal es financieramente sustentado por la sociedad, se torna necesario que el Estado no únicamente realice la mejoría de la calidad de vida de la población por medio del poder coercitivo de recaudación de recursos públicos, sino que, también, compruebe, en la elaboración de la prestación de cuentas, la buena y regular utilización de esos recursos a los poseedores de su capital, el ciudadano. A ese respecto, Camargo (2010, p. 33) enseña que:

Bajo cualquier prisma que se observe la relación entre el Estado y sus ciudadanos, no es posible descuidar lo referente a la prestación de cuentas amplia y transparente por parte de los agentes públicos, a fin de que se posibilite la evaluación sobre el desempeño de los gestores públicos, orientando la acción estatal para el bien público, con eficacia y eficiencia.

La prestación de cuentas de los agentes públicos permite proteger los intereses de los gobernados en relación a los recursos que financian la actividad estatal, al mismo tiempo en que responsabilizan sus ejecutores. En este matiz la *International Federation of Accountants* (Ifac) define la prestación de cuentas como siendo:

[...] un proceso por medio del cual las entidades del sector público, y los individuos dentro de ellas, son responsables por sus decisiones y acciones, incluyendo su gestión de fondos públicos y todos los aspectos de desempeño, y se someten al escrutinio externo apropiado.

La misma Ifac evalúa que los esfuerzos del Ejecutivo para demostrar la responsabilidad generalmente comienzan con un informe financiero adecuado, el cual, en el pleno cumplimiento de las normas de contabilidad, aumenta la responsabilidad financiera del gestor público, pues contribuye para la confiabilidad, la consistencia y la transparencia de las informaciones financieras, elementos esenciales a la buena y regular prestación de cuentas.

Así pues, visto que, por fuerza constitucional, en muchos momentos, el pueblo se hace representar en el ejercicio de su poder, la prestación de cuentas es condición inherente a todo aquel que ejerce, en cualquier de los poderes, la expresión de la voluntad popular. En esa línea, Young (2006, p. 151) defiende que:

En la calidad de un relacionamiento prolongado entre los electores y sus agentes, la representación oscila entre momentos de autorización y de prestación de cuentas: es un ciclo de anticipación y reanudación entre los electores y el representante, en el cual sus discursos y acciones deben mostrar vestigios de un momento a otro.

En consonancia, en el ejercicio de su función pública, los agentes deben tener sus actos controlados en relación a la legalidad y a la finalidad.

Frente a lo comentado, se torna importante conocer quién fiscaliza y controla la aplicación del dinero público. Se obtiene respuesta en Di Pietro (2001, p. 735) para quien: “en el ejercicio de sus funciones, la Administración Pública se sujeta a control por parte de los Poderes Legislativo y Judicial, además de ejercer, ella misma, el control sobre los propios actos”.

Asimismo, visto que la obligación legal del agente público en prestar cuentas tiene origen en la responsabilidad de delegación de poder emanado por la sociedad, tenemos como parte esencial del control externo el control social, como registrado por la propia Di Pietro (2001, p. 735) dando cuenta de que:

[...] aunque el control sea atribución estatal, el administrado participa de él en la medida que puede y debe provocar el procedimiento de control, no solamente en la defensa de sus intereses individuales, sino también en la protección del interés colectivo. La Constitución otorga al particular determinados instrumentos de acción a ser utilizados con esa finalidad. Es ese, probablemente, el más eficaz medio de control de la Administración Pública: el control popular.

Con efecto, el agente público, al realizar la gestión de recursos gubernamentales, asume la responsabilidad de prestar cuentas, actividad esa indisoluble del control. De esta forma, se relacionan entonces de forma directa: la responsabilidad, la prestación de cuentas y el control.

## 2.2. Presupuesto Público y Contabilidad Pública: Instrumentos de Control Social

La prestación de cuentas de los agentes públicos se materializa por intermedio de sus principales y más relevantes documentos de *disclosure*: las demostraciones contables, cuyo contenido revela la ejecución del presupuesto público, autorizado indirectamente por la sociedad, o sea, por medio de sus representantes parlamentarios, para la efectiva consecución de las políticas públicas.

Acerca de la participación y práctica ciudadana, Gallo (2003, p. 30) enfatiza que:

La acción democrática consiste en que todos tomen cuidado del proceso decisorio sobre aquello que tendrá consecuencia en la vida de toda la colectividad. ¿Quién puede decir lo que es bueno para todos? Aquel mismo que va a probarlo – el propio ser humano. Si no de forma directa, por lo menos por medio de sus representantes, siempre que él se mantenga activo y vigilante, acompañando el trabajo de aquellos que eligió.

Esa vigilancia activa, por su vez, es instrumentalizada por los mecanismos de participación y control popular. Se nota entonces en la visión de Bresser-Pereira (1998, p. 141) que:

En las sociedades primitivas y en el patrimonialismo, el espacio público y privado eran confundidos; en el capitalismo liberal, el espacio privado se separa del público y gana autonomía; en el capitalismo burocrático, el espacio público vuelve a crecer, pero de forma estatal; en el capitalismo del siglo veintiuno el espacio público volverá a crecer, pero ahora en el plano no estatal del control social.

Delante de las palabras de Bresser-Pereira (1998), se confirma entonces que el control social va más allá de la democracia representativa y está un paso al frente de los medios y herramientas de participación social proporcionados por la Constitución Federal. En el mismo raciocinio, Moroni (2005, p.40) esclarece que:

Cuando hablamos (*sic.*) de control social, no nos referimos simplemente a la consulta del Estado por la sociedad civil. Y tampoco se trata únicamente de la cuestión de acceso a la información. El control social dice respecto al derecho que el ciudadano tiene de participar en los destinos de la nación, además del ya consolidado derecho de representación.

No obstante, para que sea efectivo, el control social depende de la efectividad de la transparencia de la gestión pública, despertando la consciencia y la motivación de la sociedad para el ejercicio de la ciudadanía.

Por lo tanto, Heald (2006) enseña que, para haber transparencia efectiva, los usuarios de la información divulgada por el gobierno deben ser capaces de procesarlas, comprenderlas y utilizarlas. El autor afirma, asimismo, que, si la información divulgada no fuere asimilada por el ciudadano, solamente hubo por parte del gobierno la intención de ser transparente.

En ese sentido, Moroni (2005) destaca como elemento de relevancia en la cuestión del control social el presupuesto público. El autor resalta que el presupuesto recorre los cinco ejes de sustentación del control social, relacionados a los derechos de participación: (i) en la elaboración, (ii) en la deliberación, (iii) en la implantación, (iv) en el monitoreo y (v) en la evaluación de las políticas públicas.

El presupuesto público es un instrumento de planificación que busca responder a las demandas de la sociedad y se materializa por medio del proceso presupuestario, procedimiento que comprende un ciclo que “abarca la elaboración, la discusión, la aprobación del proyecto de ley de presupuesto, su programación y ejecución, y el control y evaluación de la ejecución” (Rosa, 2011, p. 75).

Es la contabilidad pública, en el momento de la ejecución del presupuesto, que pone en práctica lo que fue autorizado por la ley presupuestaria y da oportunidad, por medio de la transparencia y de la evidenciación de los actos y hechos practicados por la Administración Pública, que se realicen las dos últimas etapas del proceso presupuestario: el control y la evaluación de los resultados obtenidos por las acciones gubernamentales.

En resumen, la contabilidad pública, al procesar la ejecución del presupuesto y al producir informaciones económicas, presupuestarias, financieras y físicas acerca del patrimonio público, se torna herramienta de acompañamiento de los gastos del gobierno por la sociedad, por medio de la debida prestación de cuentas de los agentes públicos, lo que la sitúa en la condición de instrumento de control social.

### 2.3. La Contabilidad Pública como Herramienta de Comunicación entre el Estado y la Sociedad

Al ilustrar la complejidad de la relación entre el emisor y el receptor de la información contable, McNellis (2013) pondera que uno de los más importantes - y más difíciles - aspectos de la composición de la contabilidad es la definición del público-objetivo, eso porque, la Ciencia Contable se utiliza de pro-



cedimientos y técnicas que tiene implicaciones para el público en general. Por tanto, un estilo de escrita que solo se encaja dentro de los límites de la contabilidad y de la comprensión de los contabilistas tendrá poco impacto sobre aquellos que ven el mundo de una perspectiva diferente. Por otro lado, un estilo que carece de substancia reduce la validez de la escrita y, potencialmente, la credibilidad del su autor.

Tal complejidad también se configura en la comunicación contable entre Estado y sociedad. De esta forma, para que la contabilidad pública pueda lograr con efectividad el objetivo de ser instrumento de evaluación de *performance* del gestor por el ciudadano, se torna necesario que las demostraciones contables públicas sean revestidas de lenguaje comprensible, adaptando la comunicación contable a la comprensión de su principal accionista, el ciudadano señorío de la *res*-pública.

La comprensibilidad es requisito esencial a la instrumentalización del control social, consonante el concepto dado a esa expresión por la NBC T 16.1 (Consejo Federal de Contabilidad [CFC], 2008), que la define como “el compromiso fundado en la ética profesional, que presupone el ejercicio cotidiano de proporcionar informaciones que sean comprensibles y útiles a los ciudadanos en el desempeño de su soberana actividad de control del uso de recursos y patrimonio público por los agentes públicos”.

Oliveira (2005) al estudiar el nivel de comprensibilidad del cuerpo docente del Departamento de Ciencias Sociales Aplicadas de la Universidad Estatal de Feira de Santana, sobre las demostraciones contables elaboradas por la administración públicas, concluyó que ese segmento de usuarios tuvo dificultad de comprensión de las terminologías empleadas en aquellas demostraciones y, frente a ese resultado, los que dieron sus respuestas no tendrían condiciones de analizar e interpretar los balances públicos.

Miranda, Silva, Ribeiro y Silva (2008), al investigar el grado de comprensibilidad de las informaciones presentadas por el Balance Presupuestario, entre ciudadanos con grado de escolaridad por encima de la media presentada por la población brasileña, constataron que las informaciones producidas por la contabilidad pública no son claras para la mayoría de los ciudadanos, independiente del grado de escolaridad.

En ese sentido, Dias (2009) pondera que diversos estudios comprueban la inconveniencia de que se utilicen términos de mayor complejidad en mensajes dirigidos a públicos no especializados. Para el autor esos usuarios tienden a despreciar informaciones con expresiones excesivamente técnicas; al mismo tiempo, esas raramente consiguen despertar significados compatibles con los pretendidos.

Para Oliveira (2005, p. 14), la pérdida de la comprensibilidad de las terminologías contables son resultados de la no observancia a los factores que determinan la fidelidad del proceso de comunicación, que está condicionado: “al examen de los objetivos del emisor y del receptor de los mensajes, sus habilidades comunicativas, niveles de conocimiento sobre la materia vehiculada, contexto sociocultural en que se encuentra involucrado, adecuación del mensaje, compatibilidad del canal”.

A respecto del lenguaje y del proceso de comunicación contable, Dias (2009 y Dias y Nakagawa (2001) se valen en sus estudios de la Teoría de la Comunicación, considerando que, para esta teoría, los significados no son propiedades de las palabras, sino de los individuos.

La transposición de los elementos estructurales de la Teoría de la Comunicación para el proceso de comunicación contable puede ser representada de la siguiente forma: (i) emisor: productores de la información contable; (ii) receptor: usuario de la información; (iii) mensaje: conjunto de informaciones de naturaleza económica y financiera, apuradas por medio de sistema articulado de datos y de técnicas de acumulación, promovidos por normas y principios contables; (iv) código: terminología de los informes contables; y (v) canal: soporte físico de las informaciones, como los informes contables (Vasile, Aristita, Cristina & Mihaela, 2009).

Dentro de ese proceso de comunicación, el enfoque es la relación entre el emisor y el receptor de la información, minimizando posibles ruidos que interfieran en el entendimiento del mensaje. De esta forma, Platt, Cruz, Ensslin y Ensslin (2007) entienden que, para alcanzar eficacia en la participación popular en las cuestiones relativas al ejercicio de la actividad pública, se hace necesaria la preocupación con la comprensibilidad de las informaciones divulgadas por el Estado, buscándose lenguaje adecuado, simple y accesible, también al ciudadano común.

Para Batista (2010) el ciudadano necesita entender las dinámicas de la relación Estado-sociedad las cuales se revelan en la comprensión y consecuente apropiación de la información pública.

En esa línea, Barreto (1994, p. 3) enseña que “la información, cuando adecuadamente asimilada, produce conocimiento, modifica el stock mental de informaciones del individuo y trae beneficios a su desarrollo y al desarrollo de la sociedad en que él vive”.

No obstante, en el Brasil, aunque la Constitución Federal de 1988 se haya tornado conocida como la “constitución ciudadana”, no fueron, constitucionalmente, previstas directrices que visen a la garantía de la educación como herramienta de desarrollo de una consciencia ciudadana (Batista, 2010).

Con efecto, el desafío es adecuar el mensaje contable, su contenido y canal de comunicación a las características del usuario. Aproximarse de esa tarea es lo que ambiciona este trabajo, por medio de las hipótesis levantadas y de la metodología empleada y detallada en el típico siguiente.

### 3. Metodología

Considerando el objetivo general de esta investigación, la población escogida para objeto de estudio se hace representar por los presidentes de las entidades comunitarias de la ciudad de Curitiba, que totalizaban en agosto de 2013, de acuerdo con la Federación Comunitaria de las Asociaciones de Moradores de Curitiba y Región Metropolitana (Femoclam), cerca de 1.150 entidades.

Se justifica la elección de este universo de pesquisa por tratarse de encuestados que poseen, en tesis, las características presentes en el ciudadano medio, definido por Reis (2007, p. 1) como “el brasileño letrado, cada vez más deseoso de entender el enigma representado por su propio país, que avanza en tantos aspectos, sin salir del lugar en otros”.

Se argumenta, asimismo, que las asociaciones de moradores poseen, intrínsecamente, la naturaleza de diligenciar y contribuir para la formación y el desarrollo de la vida comunitaria, lo que ocurre también por la promoción del esclarecimiento y de la diseminación de la información contextualizada que confiera calidad al control social. Además de eso, actúan en la defensa de los intereses de los ciudadanos frente a las diversas organizaciones públicas, representando aproximadamente al 30% de las entidades del tercer sector que actúan en el desarrollo y defensa de derechos en el Brasil, conforme datos del Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE), (2010).

En ese contexto, las asociaciones de moradores contribuyen para la promoción del esclarecimiento y de la diseminación de la información contextualizada que confiera calidad al control social aplicable sobre la efectivación del Estado por medio de la implementación de políticas públicas demandadas por los ciudadanos integrantes de esos grupos civilmente organizados.

En relación a la muestra, ella fue escogida por conveniencia y acceso (Yin, 2010), considerando: i) la aplicabilidad operacional del cuestionario y ii) el área de influencia de la gestión de los coordinadores de las regionales de las asociaciones de moradores seleccionadas.

Poniendo en práctica para este estudio la fórmula elaborada por Lax y Phillips (2009) y considerando la población de 1.150 entidades, se llegó al tamaño mínimo de la muestra de 92 asociaciones de habitantes, conforme memoria de cálculo (Ecuación 1), para un error de muestreo (no) tolerable del 10% (0,10).

$$n = \left[ \frac{(N \times n_o)}{(N + n_o)} \right] \quad \text{(Ecuación 1)}$$

$$n = \left[ \frac{(1150 \times 100)}{(1150 + 100)} \right] = 92$$

En lo que concierne a la elaboración del cuestionario, este posee respuestas cerradas, distribuidas en tipos de múltiple elección, escalonadas en la forma nominal u ordinal, esa última basada en el modelo de escalonamiento de Likert. De esta forma, las asertivas fueron amparadas por una escala de 1 a 4, en la cual los encuestados apuntaron su grado de conocimiento sobre la terminología presentada (alto conocimiento, razonable, poco o ningún conocimiento).

Considerado el problema de pesquisa y la población escogida para aplicación del cuestionario, la intención en la construcción del instrumento fue tornarlo de fácil comprensión y aplicación. Por tanto, el instrumento fue encaminado a los presidentes de las asociaciones de moradores pertenecientes a las regionales de los barrios de Santa Felicidade, Cajuru, Bairro Novo, Boa Vista y Pinheirinho y para tres coordinadores internos de la Femoclam, todos escogidos de forma aleatoria, a fin de ser aplicado el pre-test.

De acuerdo con Gil (2002, pp.119-120), el pre-test “está centrado en la evaluación de los instrumentos como tales, visando garantizar que midan exactamente lo que pretenden medir”. En lo referente a los individuos seleccionados para el pre-test, el autor afirma que “es necesario que esos individuos sean típicos en relación al universo pesquisado”.

Asimismo, llevándose en cuenta las características de la población de la muestra, se decidió por realizar la aplicación de la pesquisa en papel. Así pues, el banco de datos con las variables estudiadas fue alimentado de forma mecánica.

En lo que dice respecto a la aplicación del instrumento de colecta, esta se dio de forma personal y directa a los encuestados en seis oportunidades en las reuniones de la Femoclam, ocurridas en los meses de agosto y septiembre de 2013. En esas reuniones, promovidas en las coordinaciones regionales de las asociaciones de moradores, fueron explicadas a los presentes, de forma oral, la naturaleza de la pesquisa, su importancia y necesidad de respuesta y, a continuación, distribuidos los cuestionarios, siendo esos devueltos hasta el final de cada reunión.

En el total fueron distribuidos 116 cuestionarios, de los cuales fueron respondidos 107. De ese montante, 4 fueron considerados inválidos, por presentar respuestas incompletas. Totalizando, al final, 103 cuestionarios válidos.

En relación a la mensuración de los datos, esta fue realizada por medio de variables ordinales y nominales. En las variables nominales, los datos pueden ser puestos en categorías y contados solamente con relación a la frecuencia con que ocurren, no conteniendo ninguna ordenación o evaluación. Por su parte las variables ordinales van un poco más allá de las variables nominales y pueden proveer informaciones a respecto de la ordenación de las categorías (Rea & Parker, 2002).

Por fin, para estudiar la distribución de las variables, se emplearon los análisis uni y bivariado. El análisis Univariado involucra la observación de una variable separadamente, mientras que, en el bivariado, son comprobadas hipótesis que comparan las características de dos o más variables con el objetivo de verificar la inter-relación entre ellas (Hair, Wolfinger, Ortinau & Bush, 2010).

Así pues, a fin de comprobar las hipótesis propuestas, el tratamiento estadístico de los datos colectados vía pesquisa de campo fue interpretado con auxilio del test  $\chi^2$ .

La realización del test  $\chi^2$  en este trabajo se dio por medio de la aplicación del software estadístico “R”, programa gratuito, de código abierto y libremente distribuido a los usuarios interesados por la Universidad Federal de Paraná (UFPR).

#### 4. Análisis de los Resultados de la Pesquisa

Organizados y resumidos los datos recogidos en la pesquisa de campo, se procede entonces al análisis exploratorio a fin de darles significados y obtener informaciones que permitan responder a la cuestión orientadora de este trabajo, a partir de su objetivo general.

En este matiz se realiza el examen de los datos bajo dos aspectos: en el primero de ellos, visa caracterizar el perfil socio-demográfico de la población pesquisada; y, en el segundo, se procede al análisis descriptivo de cada variable observada, y las inferencias sobre las características de la población que atienden al objetivo propuesto para la presente investigación.

Este primer análisis fue amparado por la construcción de la distribución de frecuencia de las variables en estudio. En un segundo análisis, se aplicó el test  $\chi^2$  a la muestra obtenida, con el intuito de verificar la relación entre las variables consideradas importantes para la hipótesis que se pretende comprobar.



#### 4.1. Caracterización del Perfil Socio-demográfico de la Muestra

El perfil socio-demográfico permite conocer los atributos individuales de la población en estudio. Para esta investigación, se consideró importante conocer el género, el nivel de escolaridad, la franja etaria y la ocupación. Ese conjunto de informaciones puede ser observado para la muestra obtenida en esta pesquisa por medio de las Tablas 1, 2 y 3.

Tabla 1

##### Distribución por Género

Género	Frecuencia	%
Femenino	35	34
Masculino	68	66
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo. La suma de las partes difiere del total debido a criterios de redondeo.

Tabla 2

##### Distribución por Nivel de Escolaridad

Nivel de Escolaridad	Frecuencia	%
Enseñanza Fundamental Incompleta	16	16
Enseñanza Fundamental Completa	11	11
Enseñanza Media Incompleta	6	6
Enseñanza Media Completa	39	38
Superior Incompleta	11	11
Superior Completa	10	10
Posgraduación	10	10
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo. La suma de las partes difiere del total debido a criterios de redondeo.

Tabla 3

##### Distribución por Franja Etaria

Franja Etaria	Frecuencia	%
20 a 30 años	10	10
31 a 40 años	15	15
41 a 50 años	29	28
51 a 60 años	38	37
61 a 70 años	9	9
71 años o más	2	2
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo. La suma de las partes difiere del total debido a criterios de redondeo.

En relación a las características socio-demográficas presentadas, se destaca la menor presencia femenina en los liderazgos comunitarias, como indica la Tabla 1, visto que las mujeres representan solamente un 34% de esa categoría, aunque su participación demográfica en la ciudad de Curitiba se aproxime al 57% (IBGE, 2010).

En relación a la franja etaria, la Tabla 3 demuestra que hay una preponderancia de líderes comunitarios entre la llamada edad madura y la edad media (40 a 60 años). Otra observación dice respecto a la heterogeneidad de los grados de instrucción de la muestra (Tabla 2), con destaque para el porcentual de personas con nivel superior completo, del 20%, índice relativamente superior al encontrado en el país para personas con más de 25 años de edad, del 11,03% de personas en esta franja de escolaridad (IBGE, 2010).

## 4.2. Análisis Descriptivo

Con el objetivo de obtener una visión global de las variables medidas y a fin de evidenciar resultados relevantes sobre la población pesquisada, fue realizado el análisis descriptivo de cada variable observada en la pesquisa de campo, a partir de sus valores sintetizados.

Así pues, sobre la utilización del dinero público, se verifica, por la frecuencia obtenida en la Tabla 4, que la mayoría (60%) afirma que nunca, o raramente, busca informaciones sobre el uso del dinero público.

Tabla 4

### Distribución por Frecuencia en la Búsqueda de Informaciones sobre la Utilización del Dinero Público

Frecuencia	Frecuencia	%
Siempre	19	18
A veces	22	21
Raramente	34	33
Nunca	28	27
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo. La suma de las partes difiere del total debido a criterios de redondeo.

Entre los que buscan informaciones sobre la utilización del dinero público, los Tribunales de Cuentas representan la fuente con menor total de indicaciones, con 18 respuestas, mientras que las audiencias públicas obtuvieron el mayor número de indicaciones (33), como puede ser observado en la Tabla 5.

Tabla 5

### Distribución por Fuentes de Informaciones Consultadas para Acceso a la Prestación de Cuentas de los Agentes Públicos

Fuente	Frecuencia	%
Audiencias públicas	34	33
Cámaras municipales	22	21
Páginas oficinas en la internet	28	27
Tribunales de cuentas	19	18
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo. La suma de las partes difiere del total debido a criterios de redondeo.

En este punto, vale destacar que no sorprende que la audiencia pública sea la mayor fuente de consulta indicada, visto ser este el mayor mecanismo de participación directa de esa población en las discusiones relativas a las decisiones del gobierno y a la elaboración de políticas públicas, en especial en lo relativo a las realizadas por el Poder Público municipal.

Como es posible observar por la Tabla 6, entre los 103 entrevistados, 73 declararon tener gran interés sobre el contenido de las prestaciones de cuentas, mientras que solamente uno afirmó no tener ningún interés en esta información.

Tabla 6

**Distribución por Grado de Interés en las Prestaciones de Cuentas de los Agentes Públicos**

Grado de Interés	Frecuencia	%
Grande	73	71
Medio	20	19
Poco	9	9
Ninguno	1	1
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: Pesquisa de Campo. La suma de las partes difiere del total debido a criterios de redondeo.

De los datos encontrados y expuestos se puede inferir que, aunque el 71% de los encuestados posean gran interés en conocer el contenido de la prestación de cuentas, solo el 39% procura informarse, siempre y a veces (Tabla 4), sobre la utilización de los recursos públicos.

La aparente contradicción puede ser explicada, en parte, por dos puntos preponderantes durante la aplicación de los cuestionarios y objetos de apuntamientos en las reuniones que dicen respecto: i) a la falta de conocimiento de los encuestados en relación a las formas de acceso a las prestaciones de cuentas, y ii) al desconocimiento del contenido que puede ser extraído de las informaciones contables públicas.

Otra observación que puede esclarecer la contraposición de los datos encontrados se relaciona al poco o ningún conocimiento declarado por los encuestados sobre la información contable pública, en el total del 57% de la muestra, como indica la Tabla 7.

Tabla 7

**Distribución por Grado de Conocimiento en relación a la Información Contable Pública**

Grado de Conocimiento	Frecuencia	%
Alto	6	6
Medio	38	37
Poco	35	34
Ninguno	24	23
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo.

A esa declaración se agrega la dificultad de entendimiento de la terminología empleada por las demostraciones contables, considerando que solamente un 34% de los encuestados consideran el Balance Presupuestario de la Alcaldía de Curitiba comprensible por personas sin formación en el área contable (dado revelado por la Tabla 8).

Tabla 8

**Distribución por Evaluación en relación a la Comprensión del Lenguaje del Balance Presupuestario de la Ciudad de Curitiba del año 2012**

Evaluación	Frecuencia	%
Comprensible	35	34
De razonable comprensión por no contabilistas	33	32
No comprensible por no contabilistas	35	34
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo.

Como se puede observar, esos resultados se alinean a los resultados recogidos en las pesquisas de Oliveira (2005) y Miranda *et al.* (2008), en lo que se refiere a la dificultad de entendimiento del ciudadano sobre la terminología contable empleada en los demostrativos producidos por la contabilidad gubernamental. Tal dificultad no solamente induce el usuario a ignorar la información, como es, por sí solo, factor desestimulante de un comportamiento asiduo de búsqueda por la información, independientemente del contexto de vida del ciudadano.

Dando continuidad al objetivo de conocer el grado de entendimiento de la población en relación a la información contable pública, se optó en este trabajo por presentar a la población estudiada algunos términos básicos de la contabilidad pública para evaluación.

Esos términos fueron escogidos por representar términos técnicos comúnmente empleados en medios de comunicación de masa, por tanto, de mayor perspectiva de asimilación por la población en general. Al mismo tiempo, demuestran, de forma objetiva, el comportamiento del presupuesto público, por medio de la recaudación (ingresos), del desembolso (gastos) y de la gestión gubernamental sobre los recursos públicos, expresada por sus resultados posibles (superávit y déficit).

Tabla 9

**Distribución por Grado de Conocimiento en relación a los Términos Superávit y Déficit**

Términos	Grado de Conocimiento									
	Alto		Razonable		Poco		Ninguno		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%
Superávit	6	6	32	31	34	33	31	30	103	100
Déficit	6	6	34	33	42	41	21	21	103	100

Fuente: pesquisa de campo.

Se puede verificar, por la Tabla 9, que un 31% de los encuestados afirman no poseer conocimiento sobre el término superávit, mientras que el término déficit tuvo un 21% de respuestas que declaran su desconocimiento. No obstante, un 37% de los encuestados alegan tener razonable/alto conocimiento acerca del término.

El menor índice de desconocimiento para el término déficit en relación al superávit puede ser justificado por la trayectoria de las cuentas públicas en el Brasil.

El déficit público se tornó una cuestión central en el debate económico en el país, en especial, como causa explicativa del proceso inflacionario, cuando el gobierno gasta más de lo que recauda. Consecuentemente, ese término acaba por sobrevenir con más frecuencia en el noticiario nacional, tornándose, naturalmente, de mayor conocimiento de la población en general.

En comparación con los valores encontrados en la Tabla 9, se puede inferir que hay una comprensión moderadamente satisfactoria de los elementos “ingresos públicos” y “gastos públicos” por parte de los encuestados, pues un 15% y un 17%, respectivamente, declararon no poseer ningún conocimiento acerca de esos términos, conforme se observa en los datos explicitados por la Tabla 10.

Tabla 10

**Distribución por Grado de Conocimiento en relación a los Términos Ingresos Públicos y Gastos Públicos**

Términos	Grado de Conocimiento									
	Alto		Razonable		Poco		Ninguno		Total	
	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%	f.	%
Ingresos Públicos	7	7	49	48	32	31	15	15	103	100
Gastos Públicos	4	4	49	48	33	32	17	17	103	100

Fuente: pesquisa de campo. La suma de las partes difiere del total debido a criterios de redondeo.

Esos porcentuales, además de revelar el grado de conocimiento de la población pesquiada sobre la terminología básica de la contabilidad pública, amparan la percepción de que hay aprendizaje para el ciudadano cuando este toma parte en la vida pública. Eso porque hay gran participación de los encuestados en las audiencias públicas, en particular en lo referente a las discusiones relacionadas a la Ley Presupuestaria Anual (LOA) cuando los términos “gastos públicos” y “ingresos públicos” son más comúnmente utilizados y discutidos.

Con respecto al tipo de presentación que mejoraría el entendimiento sobre las informaciones contables públicas, los datos de la Tabla 11 destacan la preferencia por el lenguaje accesible (51%), corroborando lo que fue destacado por la teoría de la Comunicación en este trabajo, una vez que indica la necesidad de adaptación de los códigos del mensaje de la contabilidad pública al entendimiento de su receptor, en el caso, el ciudadano medio.

Tabla 11

**Distribución por Tipo de Presentación de Preferencia que Mejoraría el Entendimiento sobre las Informaciones Contables Públicas**

Grado de Utilidad	Frecuencia	%
Lenguaje accesible	53	51
Cartilla	21	20
Vinculación con eventos relacionados al cotidiano de las personas	10	10
Demostrativo resumido	9	9
Tablas	6	6
Representación gráfica	4	4
<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100</b>

Fuente: pesquisa de campo.

En relación a la cartilla, se acredita su preferencia en segundo lugar, (20%), por ser ese un medio contumaz de capacitación de los liderazgos comunitarios, además de vehículo de comunicación pedagógica en la diseminación de información de los órganos del gobierno para la sociedad en general.

Así, una vez más, se observa la adhesión del resultado a la teoría de la Comunicación, ahora en relación al canal utilizado para transmisión del mensaje al destinatario, o sea, revela la necesidad de adecuación de la exposición de los informes contables en un medio de comunicación a que el individuo ya esté familiarizado y que presente no solamente el resultado, sino el análisis e interpretación de ese resultado, de forma didáctica, mediada por lenguaje verbal accesible a la comprensión del ciudadano.

En el intuito de evidenciar otras informaciones relevantes a partir del grado de asociación entre las variables de interés, y con el intento de comprobar la hipótesis colocada en este estudio, fue aplicado el test  $\chi^2$ , en que el grado de asociación entre dos o más variables analizadas es medido por el *p-value por debajo* de 0,05.

De este modo, para verificar si existe diferencia entre las frecuencias observadas para el nivel de escolaridad y el grado de conocimiento acerca de la información contable pública, tenemos la distribución presentada en la Tabla 12.

Tabla 12

**Distribución del nivel de escolaridad por grado de conocimiento sobre la información contable pública**

Nivel de Escolaridad	Grado de Conocimiento sobre la Información Contable Pública			Total
	Ninguno	Poco	Razonable/Alto	
Enseñanza fundamental de 1.º a 8.º incompleto y completo	14	8	5	27
Enseñanza media incompleta y completa	8	18	19	45
Enseñanza superior incompleta, completa y posgraduación	2	9	20	31
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>35</b>	<b>44</b>	<b>103</b>

**Nota:** *X-squared* = 21.8175, *p-value* = 0.0002179.

Fuente: pesquisa de campo.



En este caso, para un *p-value* de 0.0002179, es posible afirmar que hay relación entre el nivel de escolaridad y el grado de conocimiento sobre la información contable pública, indicando que cuánto mayor el nivel de escolaridad, mayor el grado de conocimiento mostrado.

Esa afirmación puede ser extendida para los valores obtenidos en la aplicación del test para las variables, grado de conocimiento de los términos superávit y déficit y el nivel de escolaridad de los encuestados, Tablas 13 y 14, *p-valores* de = 8.05e-06 y 0.006949, respectivamente.

Los resultados evidenciados en la Tabla 12, 13 y 14 corroboran los estudios de Weibenberger y Holthoff (2013) los cuales apuntan que el nivel de conocimiento formal de una persona parece ser un determinante de las dimensiones connotativas que ella atribuye a los términos contables. La connotación es lo que la significación tiene de particular para un individuo o para un dado grupo dentro de una comunidad (Dubois, Gicamo, Guespin, Marcellesi, Marcellesi & Mevel, 2022, p. 142)

Tabla 13

**Distribución del Nivel de Escolaridad por Grado de Conocimiento sobre Términos Básicos de la Contabilidad Pública – Superávit**

Nivel de Escolaridad	Grado de Conocimiento sobre el Término Superávit			Total
	Ninguno	Poco	Razonable/Alto	
Enseñanza fundamental de 1° a 8° incompleto y completo	17	5	5	27
Enseñanza media incompleta y completa	12	20	13	45
Enseñanza superior incompleta, completa y posgraduación	2	9	20	31
<b>Total</b>	<b>31</b>	<b>34</b>	<b>38</b>	<b>103</b>

**Nota:** *X-squared* = 28.9374, *p-value* = 8.05e-06.

Fuente: pesquisa de campo.

Tabla 14

**Distribución del Nivel de Escolaridad por Grado de Conocimiento sobre Términos Básicos de la Contabilidad Pública – Déficit**

Nivel de Escolaridad	Grado de Conocimiento sobre el Término Déficit			Total
	Ninguno	Poco	Razonable/Alto	
Enseñanza fundamental de 1° a 8° incompleta y completa	11	10	6	27
Enseñanza media incompleta y completa	7	22	16	45
Enseñanza superior incompleta, completa y posgraduación	3	10	18	31
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>42</b>	<b>40</b>	<b>103</b>

**Nota:** *X-squared* = 14.1109, *p-value* = 0.006949.

Fuente: pesquisa de campo.

Esas inferencias permiten, asimismo, comprobar la hipótesis formulada: la educación formal tiene influencia en la comprensibilidad de la información contable pública compartida por el Estado. Restando, de esta forma, establecida la correlación entre las variables: “nivel de escolaridad” y “grado de conocimiento sobre la información contable pública”.

En esta misma línea, Abrajano (2005) afirma que, aunque la educación y el compromiso no sean la misma cosa, aún así están fuertemente correlacionados, y la educación representa uno de los principales medios por el cual el ciudadano aprende a recibir y a procesar informaciones sobre el contexto político.

Delante de las exposiciones propuestas, se entiende que el abordaje permite inferir que hay dificultad de entendimiento de la terminología contable pública por los encuestados, considerando el poco o ningún conocimiento declarado por la mayoría de los entrevistados. Esa inferencia se apoya, también, en la parte significativa de los pesquisados que entienden que la demostración contable no es totalmente comprensible por personas que no posean formación en el área contable.

Se puede, asimismo, argumentar que hay una mayor probabilidad de que el ciudadano esté relativamente más informado cuando tiene lugar su efectiva participación en la vida pública, por los medios colocados a la disposición de la sociedad por el propio Estado, como ocurre con las audiencias públicas.

Se pondera, también, que la comprensión del ciudadano medio sobre la prestación de cuentas de los agentes públicos, a partir de las demostraciones contables públicas, puede ser ampliada con la adecuación de la terminología de los informes contables a la capacidad de comprensión del ciudadano.

Por fin, resulta demostrada la necesidad de mejoría del desarrollo social del país, por medio de la efectividad de la política pública esencial representada por la educación, la cual es, constitucionalmente, positivada como derecho fundamental de los ciudadanos, eso visando a un mejor entendimiento de la población sobre la información pública compartida por el Estado.

## 5. Consideraciones Finales

El presente estudio tuvo origen en el interés de investigar cómo uno de los presupuestos de la nueva contabilidad pública brasileña, de mejoría en la transparencia y evidenciación de las informaciones gubernamentales, puede influenciar en la función social de la contabilidad aplicada al sector público, que es ser herramienta de control social sobre los actos de la administración pública, del Estado y del Gobierno.

Considerando que la transparencia presupone no solamente la evidenciación de la información, sino también su comprensibilidad, se entendió que el primer paso debería ser conocer el grado de entendimiento del ciudadano medio sobre la información contable pública, representado en esta pesquisa por los líderes comunitarios de la ciudad de Curitiba.

La investigación utilizó el cuestionario, procedimiento escogido como técnica e instrumento de colecta de datos en campo, el cual fue aplicado en las reuniones mensuales de las regionales de asociaciones de moradores seleccionadas.

Se identificó, entonces, que un 57% de los pesquisados poseen poco o ningún conocimiento en relación a la información contable pública. Mientras que otro 30% indica no poseer ningún conocimiento en relación al término superávit, y otro 21% desconoce el significado del término “déficit”, ítems determinantes de los resultados de la gestión del administrador público sobre los recursos públicos.

Es importante evidenciar, también, que, aunque un 60% de los encuestados no procure informarse sobre la utilización del dinero público, un 90% considera mucho o medio el interés en conocer el contenido de la prestación de cuentas. Se infiere de la observación, durante las reuniones de las asociaciones, que muchas veces no lo hacen por falta de la información básica de dónde encontrar esta información o por desconocer el contenido de la prestación de cuentas y su significado.

Por tanto, si es importante dar publicidad a la gestión pública, es de la misma forma esencial compartirla, de modo a permitir que el ciudadano se apropie de ese conocimiento (transparencia), lo que de hecho interesa a la materialización del control social.

Queda concluido, a la luz de los elementos obtenidos en campo, que los encuestados, en su mayoría, no consiguen interpretar adecuadamente las informaciones posibilitadas por los datos puestos a disposición en los informes contables públicos, piezas que componen la prestación de cuentas de los agentes públicos, instrumento que tiene como función primordial comunicar la acción pública y generar confianza social.

La discusión presentada se torna relevante ante la amplia gama de interesados en las informaciones contables públicas, que poseen características distintas en relación a los usuarios tradicionales de la contabilidad.

Además de eso, la norma general de que “informes contable-financieros son elaborados para usuarios que tienen conocimiento razonable de negocios y de actividades económicas y que revisen y analicen la información diligentemente” (Resolución n.º 1.374, CFC, 2011) debe ser aplicada con moderación cuando se trata del ciudadano, usuario que se orienta por el control social y principal accionista del Estado, y a quien es debida la obligatoria prestación de cuentas.

De esta forma, para responder a la cuestión de la pesquisa de cómo mejorar la comprensibilidad, por el ciudadano, sobre la información contenida en las demostraciones contables públicas, se pondera, a partir de los diagnósticos realizados, que las restricciones en la comunicación contable pueden ser reducidas si ella fuere expuesta en lenguaje de fácil comprensión, mediada por formas de evidenciación complementarias que contemplen lenguaje verbal y no verbal y que presente no únicamente los resultados, sino el análisis e interpretación de esos resultados.

De esta forma, se espera que las variables observadas puedan ser resumidas en un producto a ser utilizado por la sociedad, en la forma de un sistema de informaciones flexible que permita la construcción de pesquisas a partir de datos extraídos del análisis e interpretación de las demostraciones contables públicas, de suerte que los resultados sean presentados, también, en la forma de gráficos, figuras y otras formas de comunicación no verbal. Ese sistema estaría en ambiente web, con acceso por las páginas de transparencias públicas de los órganos y entidades gubernamentales.

Se observa, por fin, la necesidad de desarrollo de la política pública esencial representada por la educación visando a la efectiva apropiación social de la información contable pública, considerando que los resultados validan la hipótesis colocada. De esta forma, la educación formal por ser un determinante en el desarrollo de la capacidad intelectual de los individuos, tiende a influenciar en el mayor nivel de entendimiento de la información compartida por el Estado.

Así pues, se considera que la principal contribución de este trabajo es colocar en discusión la necesidad de una propuesta de instrumento de control social que facilite el entendimiento de la población sobre las demostraciones contables públicas. Se espera, asimismo, que los resultados encontrados en consecuencia de la pesquisa puedan servir de referencia para otros estudios que posean como tema la instrumentalización del control social por medio de las informaciones contables públicas.

De modo general, se verifica que se hace necesario el compartimiento, por los órganos gubernamentales, de informaciones publicadas de forma comprensible, a fin de permitir la interacción del Poder Público con la sociedad y la construcción del conocimiento del ciudadano sobre la lógica que rige el proceso de prestación de cuentas, facilitando, de esta forma, la apropiación social de la información pública.

## 6. Referencias

- Abrajano, M. A. (2005). Who evaluates a presidential candidate by using non-policy campaign messages? *Political Research Quarterly*, 58(1), pp.55-67. doi 10.1177/106591290505800105
- Barreto, A. A. (1994). A questão da informação. *São Paulo em Perspectiva*, 8(4), pp. 3-8. doi.org/10.1590/S0102-88392002000300012
- Batista, C. L. (2010). *Informação pública: entre o acesso e a apropriação social*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27151/tde-05112010-110124/pt-br.php> doi.org/10.1590/S0103-378620100000300003
- Bresser-Pereira, L. C. (1998). Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. *Revista do Serviço Público*, 49(1), pp. 5-42. doi.org/10.1590/S0034-75902010000100009
- Camargo, G. B. (2010). *Governança republicana como vetor para a interpretação das normas de direito financeiro*. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-080857/pt-br.php>.

- Di Pietro, M. S. (2001). *Direito administrativo*. (13ª ed.). São Paulo: Atlas
- Dias, J. M., Filho & Nakagawa, M. (2001). Análise do processo de comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12(26), pp. 42-57. Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v12n26/v12n26a03.pdf>.
- Dias, J. M., Filho (2009). A contabilidade e a ordem social. *Revista de Contabilidade da Ufba*, 3(3), pp. 3-4.
- Dubois, J., Giacomo, M., Guespin, L., Marcellesi, C., Marcellesi, J.-B. & Mevel, J.-P. (2011). *Dicionário de Lingüística*. São Paulo: Ed. Pensamentos Cultrix Ltda.
- Fuhrer, M. C. A. & Fuhrer, M. R. E. (2002). *Resumo de direito administrativo*. (13ª ed). São Paulo: Malheiros.
- Gallo, S. (2003). *Ética e cidadania: caminhos da filosofia*. (2003). Campinas: Papyrus.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Hair, J. F., Wolfenbarger, M., David, J. O. & Bush, R. P. (2010). *Fundamentos de pesquisa de marketing*. Porto Alegre: Artmed
- Heald, D. (2006). Varieties of transparency. *Proceedings of the British Academy*, 135, 25–43. Recuperado de <http://www.davidheald.com/publications/Healdvarieties.pdf>.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2010). *Censo demográfico 2010*. Recuperado de <http://www.censo2010.ibge.gov.br>.
- International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. Recuperado de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>
- Lax, J. R. & Phillips, J. H. (2009). How should we estimate public opinion in the states? *American Journal of Political Science*, 53(1), pp.107-121. doi 10.1111/1540-5907.2008.00360.x
- Mcneillis, C. (2013). How to tell the ‘accounting story’: balancing competing objectives in accounting communication. *The CPA Journal*. 83(4), pp. 6-9. Recuperado de <http://viewer.zmags.com/publication/78ed02a7#/78ed02a7/8>.
- Miranda, L. C., Silva, A. J. M., Ribeiro, J. F., Filho & Silva, L. M. (2008). Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *Brasilian Business Review*, 5(3), pp. 209-228. doi 10.5007/2175.80692010
- Moroni, J. A. (2005). *Participamos, e daí?* Recuperado de [http://www.aracati.org.br/portal/pdfs/13\\_Biblioteca/Textos%20e%20artigos/participacao\\_Moroni.pdf](http://www.aracati.org.br/portal/pdfs/13_Biblioteca/Textos%20e%20artigos/participacao_Moroni.pdf).
- Oliveira, A.M. (2005). Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação: uma abordagem sob o enfoque da teoria da comunicação. *Anais do Congresso USP, Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 5. Recuperado de <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/360.pdf>.
- Platt, O. A., Netto, Cruz, F., Ensslin, S. R. & Ensslin, L. (2007). Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(1), pp. 75-94.
- Rea, L. M. & Parker, R. A. (2002). *Metodologia de pesquisa*. São Paulo: Pioneira.
- Reis, J. C. (2007). *As identidades do Brasil: de Varnhagen a FHC*. Rio de Janeiro: FGV.
- Resolução n. 1.374 de 08 de dezembro de 2011*. (2008). *Dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual*. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade.
- Rosa, M. B. (2011). *Contabilidade do setor público*. São Paulo: Atlas.
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing accountability. In A. Schedler, L. Diamond & M. F. Plattner (Eds.), *The self-restraining state: power and accountability in new democracies*. Colorado: Lynne Rienner Publishers.

- Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). *Manuais de contabilidade aplicada ao setor público - 2012*. (5ª ed.) Brasília, DF.
- Slomski, V. (2009). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Vasile, P., Aristita, R., Cristina, C.-A. & Mihaela, L. (2009). Accounting – A semiotic process. *Economic Science*, 3(1), p. 1105.
- Weibenberger, B. E. & Holthoff, G. (2013). Cognitive style and connotative meaning in management accounting communication. *Journal of Management Control*. 24(1), pp.1-25. doi: 10.1007/s00187-013-0172-4.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.
- Young, I. M. (2006). Representação política, identidade e minorias. *Lua Nova: Revista de Cultura Política*. (67), pp. 139-190.