

## **A Contabilidade como Instrumento de Comunicação: A Visão dos Contadores do Setor Público sobre Usuários, Informação e Objetivos das Demonstrações Financeiras**

Wanderley de Oliveira Sousa Junior\*  
Willian Rodrigo Ferreira Fabris\*\*  
Edilson Bacinello\*\*\*

**Resumo:** O processo de comunicação humana, seja em sua dimensão geral ou na esfera contábil, exige que os atores envolvidos detenham conhecimentos mínimos sobre seus elementos e componentes. A ausência desse saber compromete a efetividade da comunicação e pode impedir o alcance dos resultados pretendidos. Este estudo tem como objetivo analisar a percepção dos contadores públicos acerca dos elementos do processo de comunicação contábil no qual estão inseridos, bem como a identificação dos receptores da mensagem e de suas necessidades. A pesquisa, de abordagem qualitativa, utilizou entrevistas semiestruturadas como técnica de coleta de dados, analisadas à luz da análise de conteúdo. Os discursos coletivos dos entrevistados foram categorizados, permitindo a interpretação dos achados. Os resultados evidenciam que os emissores da mensagem contábil (os contadores) possuem conhecimento sobre os elementos e componentes do processo comunicacional. Contudo, destaca-se a limitação dos objetivos atribuídos à informação contábil, que, segundo os contadores, concentram-se principalmente em sua função fiscal.

**Palavras-chave:** Comunicação contábil; Setor público; Accountability; Informação contábil.

**Abstract:** The process of human communication, whether in general or in the accounting context, requires that the actors involved have a minimum knowledge of its elements and components. The lack of such knowledge compromises the effectiveness of communication and may prevent the intended results from being achieved. This study aims to analyze public accountants' perceptions regarding the elements of the accounting communication process in which they are engaged, as well as the identification of message recipients and their needs. The research, with a qualitative approach, employed semi-structured interviews as the data collection technique, analyzed through content analysis. The collective discourses of the interviewees were categorized to support the interpretation of the findings. The results show that the senders of the accounting message (the accountants) are knowledgeable about the elements and components of the communication process. However, the study highlights a limitation in the objectives attributed to accounting information, which, according to the accountants, are mainly focused on its fiscal function.

**Keywords:** Accounting communication; Public sector; Accountability; Accounting information.

\*Mestrando em Administração Pública pelo PROFIAP/UNIR

\*\* Mestrando em Administração Pública pelo PROFIAP/UNIR

\*\*\*Doutor em Contabilidade e Administração pela FURB. Professor do PROFIAP/UNIR

## 1. Introdução

A preocupação e a conscientização quanto à obrigação do gestor público em fornecer informações sobre sua administração tornam-se cada vez mais presentes no seio da sociedade (Iudícibus, 2022). Segundo o autor, de forma isolada ou institucionalizada, o cidadão vem pressionando o Estado a aprimorar seus sistemas de informações e a qualidade das informações emitidas.

Não só no Brasil, mas em outros países, observa-se que a comunicação entre o governo e os interessados nas atividades governamentais possui certa dependência da linguagem contábil, pois as prestações de contas usualmente apresentadas pelos governos são demonstradas em dados e relatórios contábeis (Messias, Walter, 2018). O *International Federation of Accountants* - IFAC (1991, p. 04) pode confirmar essa observação através da seguinte afirmativa: “Os relatórios financeiros constituem um importante recurso, embora não seja o único, pelo qual os governos e seus órgãos demonstram sua *accountability* (responsabilização).”

A literatura, embora em período mais antigo, tem oportunizado discussões com relação à função comunicativa da Contabilidade e reconhecido que a compreensão do processo de comunicação é condição necessária para que essa disciplina se desenvolva prática e teoricamente (Most, 1986; Belkaoui, 1997; Slomski, 1999; Dias Filho, 2001).

Belkaoui (1997) é enfático ao afirmar que a Contabilidade nada mais é do que um instrumento de comunicação. Para Iudícibus (2022), a teoria da comunicação é um campo de conhecimento de grande importância para ser aplicado nos estudos contábeis.

Para Berlo (1970) e Dias Filho (2001), a efetividade da comunicação exige o alinhamento de objetivos. Neste contexto, estudos mais recentes, como os de Daff e Parker (2020), Lames, Souza e Miranda (2024), e Merkl-Davies e Brennan (2017), oferecem perspectivas complementares sobre a complexidade da comunicação contábil, seus desafios (como ruídos e barreiras linguísticas) e suas diversas dimensões teóricas, permitindo uma contextualização mais robusta dos resultados obtidos.

Assim, este trabalho tem como objetivo estudar a percepção dos contadores do setor governamental quanto aos elementos do processo de comunicação contábil no qual estão

integrados. Mais precisamente, procura-se pesquisar a concepção deste contador quanto ao estabelecimento dos objetivos das informações que emite, bem como quanto à identificação dos receptores desta mensagem e de suas necessidades. Este objetivo se apoia na continuada evolução dos usuários da informação contábil e, conseqüentemente, na quantidade e qualidade das informações requeridas por estes usuários, referendado por Iudícibus (2022).

A justificativa deste trabalho se dá pelas escassas pesquisas no Brasil voltadas para a comunicação na Contabilidade (Messias, Walter, 2018), dado a sua importância na geração de evidências práticas para a identificação dos principais usuários da contabilidade no setor público e quais suas necessidades de informações, além de servir como base para o aprimoramento e compreensibilidade dos objetivos das informações contábeis (Vaz, Espejo, 2015).

## 2. Fundamentação teórica

### 2.1 Modelos de Comunicação

Dentre os modelos de comunicação, o formulado por Shannon; Weaver (1949), tem se destacado por seu pioneirismo. Sendo muito estudado na academia, este modelo tem em sua formulação os seguintes elementos: a) fonte; b) transmissor; c) sinal; d) receptor; e) destinatário. Esquemáticamente, o modelo se apresenta conforme disposto na Figura 1:

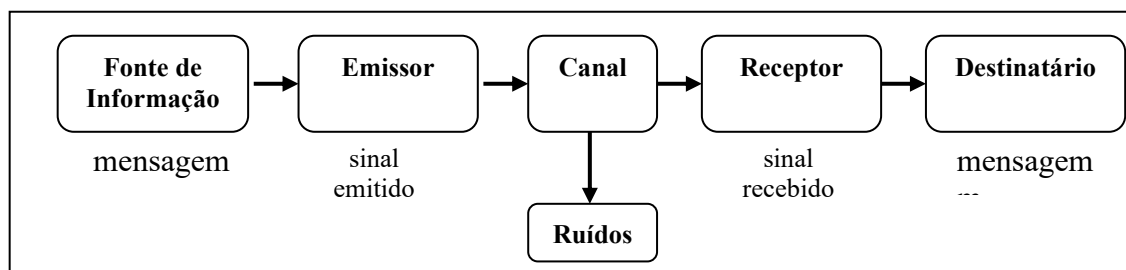


Figura 1- Processo de comunicação.

Fonte: Shannon; Weaver (1949).

Os componentes do modelo são assim definidos por Shannon e Weaver (1949):

a) fonte de informação: seleciona uma ou várias mensagens de um conjunto de mensagens possíveis, que podem ser constituídas de palavras escritas ou faladas, imagens, etc.;

- b) emissor: transforma a mensagem em sinais que são enviados até o receptor por meio do canal de comunicação;
- c) canal: transporta o sinal do transmissor ao receptor;
- d) receptor: atua como uma espécie de conversor de sinais, cabendo-lhe a decodificação, convertendo a mensagem em uma linguagem de forma diferente da formulada originalmente;
- e) destinatário: a quem a mensagem é dirigida;
- f) ruídos: não são elementos do processo. São antes coisas indesejadas adicionadas ao sinal.

Além dos modelos clássicos de comunicação, como o de Shannon e Weaver (1949) e Berlo (1970), a literatura mais recente tem explorado a complexidade da comunicação contábil em diferentes contextos organizacionais. O estudo de Daff & Parker (2020), embora focado na comunicação *interna* de organizações sem fins lucrativos (NFPs), oferece um modelo conceitual relevante para entender as dinâmicas comunicacionais dos contadores. Eles destacam que a comunicação contábil é fundamental para o sucesso organizacional e que os contadores atuam como agentes-chave nesse processo, fornecendo informações para tomada de decisão e accountability.

A efetividade da comunicação contábil não depende apenas da qualidade da informação emitida, mas também da capacidade do usuário de compreendê-la (Alves, Gouveia e Oliveira, 2023; Lames, Souza e Miranda, 2024). Os autores corroboram a tese de que a linguagem altamente técnica e o excesso de detalhes são os principais fatores que dificultam a compreensão das informações contábeis por gestores nas organizações. Destacam ainda que, no Brasil, as informações orçamentárias são mais valorizadas pelos gestores do que as informações patrimoniais, o que pode explicar a priorização da função fiscal da contabilidade, como observado na pesquisa aqui apresentada.

A pesquisa de Daff e Parker (2020) também sublinha que a linguagem contábil altamente técnica e o excesso de detalhes podem ser barreiras significativas para a compreensão da informação, um 'ruído' que compromete a efetividade da comunicação, ecoando as observações de Slomski (1999) e Dias Filho (2001). Ademais, a "strong structuration theory" (teoria da estruturação forte), utilizada pelos autores, sugere que as estruturas organizacionais

(como a posição do contador, canais de comunicação) influenciam e são influenciadas pelas práticas de comunicação dos contadores. Esta perspectiva teórica é crucial para entender como o contexto do setor público, com suas particularidades legais e regulatórias, pode moldar a percepção dos contadores sobre os objetivos e usuários das informações que emitem."

## *2.2 Potenciais Usuários das Demonstrações Contábeis e Suas Necessidades*

Ninguém se comunica consigo mesmo; se alguém fala ou escreve, é preciso ter outros para escutar ou ler o que foi dito ou escrito (Belkaoui, 1997). Se não existe um receptor da mensagem, conseqüentemente, não se estabelece uma comunicação (Penteado, 1964). Uma das premissas da análise do processo comunicativo é a identificação do beneficiado com a mensagem, ou seja, quem está emitindo uma mensagem precisa identificar e qualificar com quem está se comunicando (Berlo, 1970).

Identificado o destinatário da mensagem, outro fator importante para a eficácia na comunicação é interpretar quais são suas necessidades no processo de comunicação (Berlo, 1970). Isto porque, quando os objetivos do emissor da mensagem são incompatíveis com os objetivos do receptor, há uma interrupção do processo de comunicação (Dias Filho 2001; Lames, Souza e Miranda, 2024).

A única justificativa para a existência da comunicação é o elemento receptor, o alvo ao qual a mensagem é destinada (Berlo, 1970). De acordo com o autor, este tem sempre de ser lembrado pelo emissor da mensagem e o conteúdo da mensagem selecionado pelo emissor deve refletir as necessidades ou os interesses do receptor; caso contrário, não haverá eficácia no processo de comunicação. Na contabilidade, isto implica dizer que os contadores devem estabelecer os objetivos das demonstrações contábeis a partir dos sinais que recebem dos usuários da contabilidade em forma de demanda por informações (Dias Filho, 2001; Lames, Souza e Miranda (2024).

Em função dos problemas que envolvem a identificação dos usuários da informação contábil, esta pesquisa assume, com base nas conclusões da pesquisa de Dye & Bowsher (1987), que os interessados em informações sobre as atividades governamentais incluem aqueles que têm responsabilidade primária para fazer e implementar políticas públicas e todos aqueles que

estão preocupados com ou são afetados por tais políticas. Dentre esses, estão os eleitos pelo *Governmental Accounting Standards Board* – GASB (1987, 1999) e pelo IFAC (1991) como potenciais usuários das demonstrações contábeis das entidades governamentais que, por serem grupos muito semelhantes entre si, serão assumidos teoricamente como potenciais usuários da informação contábil do setor governamental, quais sejam:

- a) A sociedade
- b) Poder Legislativo e os órgãos fiscalizadores
- c) Investidores, credores e financiadores
- d) Mídia e analistas

Não foram encontrados, na bibliografia pesquisada, estudos mais recente relacionados aos usuários da contabilidade governamental no Brasil. Contudo, a prática contábil indica que os usuários da informação contábil brasileira são semelhantes aos encontrados na pesquisa realizada por Dye & Bowsher (1987) e estabelecidos nos pronunciamentos do GASB (1987, 1999) e do IFAC (1991).

Também em seus pronunciamentos, o GASB (1987) e o IFAC (1991), de forma muito semelhante, descreveram, não exaustivamente, as necessidades e as utilidades das informações contábeis do setor governamental. Como a descrição do GASB é mais completa do que a do IFAC, servirá como base para este estudo.

Comumente, os usuários necessitam de informações que possam ajudá-los na tomada de decisões econômicas, políticas e sociais (GASB, 1987; IFAC, 1991) e para avaliar a *accountability*, o que, segundo o GASB (1987, p. 13), se processa através da: a. Comparação dos resultados financeiros reais com o orçamento legalmente adotado;

- a) Comparação dos resultados financeiros reais com o orçamento legalmente adotado;
- b) Avaliação das condições financeiras resultantes das operações;
- c) Auxílio na determinação da adequação das leis, regras e regulamentações relacionadas às finanças;
- d) Auxílio na avaliação da eficiência e efetividade.

É importante esclarecer que certos grupos de usuários possuem demandas de informações mais detalhadas e para fins mais específicos. Esses tipos de informações não estão

contemplados na citação anterior. As necessidades de informações dos usuários descritas pelo GASB, e consideradas neste trabalho, são necessidades de natureza geral e, conseqüentemente, estão ligadas aos objetivos gerais, os quais as demonstrações contábeis se propõem a cumprir.

### *2.3 Objetivos das Demonstrações Contábeis do Setor Governamental*

Em comunicação, sempre existe um objetivo que é obter uma reação específica de determinada pessoa ou grupo de pessoas, ainda que os agentes envolvidos no processo não estejam conscientes dessa realidade (Berlo, 1970; Dias Filho, 2001).

Um olhar nas demonstrações contábeis como uma mensagem sugere que a reação que se espera que ela produza nos seus destinatários se materialize através de uma decisão ou julgamento por parte desse recebedor (Messias, Walter, 2018).

Os objetivos estabelecidos pelo emissor da mensagem devem ser construídos de forma compatível com os objetivos ou necessidades para quem é enviada esta mensagem (IFAC 1991). Havendo diferenças de objetivos, ou se esses forem independentes, a comunicação pode ser interrompida (Berlo, 1970). De maneira geral, a *accountability* é o papel fundamental das demonstrações contábeis do setor governamental. Ela é o objetivo supremo que todos os outros objetivos das demonstrações contábeis devem tomar por base (GASB, 1987, 1999; IFAC, 1991).

A *accountability* se faz presente nas demonstrações contábeis como um ato de fornecer informações para a sociedade e para outros usuários julgarem a responsabilidade do governo e de suas ações (GASB, 1999). Contudo, há que se ressaltar que ela é um termo conceitualmente muito amplo para ser cumprido somente pelas demonstrações contábeis.

Com base nas necessidades de informações dos usuários e nas influências ambientais do setor governamental, o GASB (1987, 1999) estabeleceu os seguintes objetivos gerais para as demonstrações contábeis do setor governamental:

- As demonstrações financeiras devem auxiliar o governo no cumprimento de suas obrigações para ser publicamente responsável e permitir aos usuários avaliar a *accountability*;
- As demonstrações financeiras devem auxiliar os usuários na avaliação dos resultados operacionais da entidade governamental, durante o ano;

- As demonstrações financeiras devem auxiliar os usuários a avaliar o nível de serviços que podem ser fornecidos pela entidade governamental e a capacidade de cumprir suas obrigações quando elas se tornarem devidas.

O GASB atribui a esses objetivos gerais, objetivos mais específicos, mais focados e que são revestidos de características fiscal e operacional. O GASB (1999) denomina esses objetivos de *accountability* fiscal e *accountability* operacional. Embora, mesmo com esta taxonomia, às vezes, torne-se difícil identificar um ou outro objetivo, pontualmente, em uma dessas formas.

Na *accountability* fiscal, os objetivos das demonstrações contábeis estão ligados à responsabilidade do governo em justificar que suas ações são coerentes com as decisões públicas, com respeito ao levantamento e gasto do dinheiro público (GASB, 1999).

Dessa forma, o GASB (1987, p. 27-29) estabelece para as demonstrações contábeis os seguintes objetivos fiscais:

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações para determinar se as receitas do ano corrente foram suficientes para pagar os respectivos serviços;

- As demonstrações financeiras devem demonstrar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento legalmente adotado pela entidade;

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações sobre as fontes e usos dos recursos financeiros;

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações a respeito de como a entidade governamental financiou suas atividades e cumpriu suas necessidades financeiras.

Na *accountability* operacional, as demonstrações contábeis possuem o objetivo de auxiliar o governo na sua responsabilidade em evidenciar o cumprimento de sua missão de forma eficiente e eficaz, bem como a sua capacidade de continuar cumprindo suas metas no futuro (GASB, 1999).

Para cumprir os seus objetivos operacionais, as demonstrações financeiras devem permitir aos usuários a possibilidade de avaliar a capacidade de fornecimento de bens e serviços, o impacto das decisões passadas e presentes na posição financeira e patrimonial a

médio e longo prazo, demandas futuras por recursos (de capital e financeiro), custos operacionais dos serviços e os resultados operacionais da entidade (GASB, 1999).

Numa perspectiva operacional, o GASB (1987, p. 27-29) estabelece os seguintes objetivos para as demonstrações contábeis:

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações para auxiliar os usuários a avaliar os serviços oferecidos, os custos e o alcance dos objetivos de uma entidade governamental;

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações necessárias para determinar se a posição financeira da entidade melhorou ou se deteriorou com os resultados das operações do ano;

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações sobre a posição e a condição financeira da entidade governamental;

As demonstrações financeiras devem fornecer informações sobre os recursos físicos e outros não financeiros, da entidade, que tenham vida útil ampliada além do ano corrente, incluindo informações que possam ser usadas para medir o potencial de serviços destes recursos (Vaz, Espejo, 2015).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016) estabelece que o principal objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público é fornecer informações úteis para fins de prestação de contas e *accountability* e para a tomada de decisão.

Esta finalidade transcende a mera função fiscal ou de controle orçamentário, que, conforme identificado na presente pesquisa, ainda é a percepção predominante entre os contadores. Para que a informação atinja esse propósito, ela deve possuir características qualitativas essenciais: relevância e representação fidedigna. Complementarmente, as características de melhoria (compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade) tornam a informação ainda mais útil para os usuários (CFC, 2016).

### 3. Metodologia de pesquisa

Em sentido genérico, método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos (Richardson, 1999). Assim, a finalidade desse tópico é descrever o caminho trilhado durante o processo de investigação, desde a fase exploratória até chegar à análise e apresentação dos resultados.

A problemática delineada para o presente estudo, inevitavelmente, demandou uma abordagem qualitativa. Para Richardson (1999, p.90) “a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados”.

Vergara (2003) classifica os tipos de pesquisa quanto aos meios e quanto aos fins. Dentro dessa taxonomia, este estudo, quanto aos meios, utiliza-se de uma pesquisa bibliográfica e de uma pesquisa de campo. A pesquisa bibliográfica é constituída a partir de materiais publicados em livros, teses, dissertações, artigos e a pesquisa de campo é a investigação realizada no local em que ocorreram ou ocorrem os fenômenos (Martins, 2016; Vergara, 2003).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa “*se apoia*” em um estudo crítico-dialético. Para Martins (2016), esses tipos de estudos se apoiam na concepção dinâmica da realidade e das relações dialéticas entre sujeito e objeto, entre o conhecimento e a ação, entre a teoria e a prática.

#### 3.1 Amostra da Pesquisa

Neste estudo, decidiu-se elaborar a investigação com contadores que atuam no Setor Público no Município de Porto Velho – RO, no período de abril a julho de 2025. Essa é uma região do Estado de Rondônia composta por várias entidades oriundas do setor Público, desde a sede da Prefeitura Municipal e as Secretarias Municipais ligadas a esta, a sede do Governo do Estado e suas respectivas secretarias, representantes do Poder Executivo.

Órgãos de Controle Externo, como a Assembleia Legislativa, Câmara de Vereadores, representando o Poder Legislativo e o próprio Tribunal de Contas do Estado. O Tribunal Regional do Trabalho da 14<sup>a</sup> Região dos estados de Rondônia e Acre e o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, representantes do Poder Judiciário.

A pesquisa conta com dez entrevistas realizadas com contadores de Órgãos Públicos instalados no Município de Porto Velho - RO, os quais, em sua maioria, solicitaram a não divulgação de suas identidades, mas permitiram a divulgação das entidades às quais prestam serviços. Os entrevistados estão qualificados na tabela a seguir:

**Tabela 1: Qualificação dos sujeitos da pesquisa**

Identificação	Cargo ocupado no Órgão	Tempo em que está no cargo	Formação acadêmica
Contador 1	Diretor Técnico de uma das Relatorias de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	30 anos	Graduação em Ciências Contábeis Graduação em Ciências Jurídicas Especialização em Docência do Ensino Superior Pós Graduação em Gestão Pública
Contador 2	Diretor do Departamento de Contabilidade do IPERON – Instituto de Previdência dos Servidores Estaduais de Rondônia	6 anos	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Contabilidade Governamental
Contador 3	Chefe do Departamento de Contabilidade do IDARON – Agência de Defesa Sanitária Agrosilvopastoril de Rondônia	21 anos	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Contabilidade Governamental
Contador 4	Diretor do Departamento de Contabilidade do IPAM – Instituto de Previdência dos Servidores Municipais de Porto Velho – RO	12 anos	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Controladoria
Contador 5	Gerente de Contabilidade da CGE – Controladoria Geral do Estado de Rondônia	06 anos	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Controladoria
Contador 6	Chefe da Seção de Contabilidade do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia	17 anos	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Contabilidade Governamental
Contador 7	Contador do Departamento de Contabilidade e Orçamento do Tribunal Regional do Trabalho da 14ª Região RO/AC	16 anos	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Contabilidade Governamental
Contador 8	Chefe do Departamento Contábil do Ministério Público do Estado de Rondônia	16 anos	Graduação em Ciências Contábeis Pós – Graduação em Administração Pública
Contador 9	Contador do Tribunal Regional do Trabalho da 14ª Região – RO/AC	19 anos	Graduação em Ciências Contábeis Especialização em Controladoria Ambiental
Contador 10	Contador do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	15 Anos	Graduação em Ciências Contábeis Mestrado em Administração

Fonte: Questionário da Pesquisa, 2025.

### *3.2 Coleta de dados*

Neste estudo, utilizou-se a entrevista como instrumento de coleta de dados que, segundo Martins (2016) e Siena (2025), é um processo de interação social entre duas pessoas com conhecimentos assimétricos sobre determinado assunto, na qual uma delas, o entrevistador, tem por objetivo a obtenção de informações por parte da outra, o entrevistado.

O fato de ser um assunto com pouca exploração na contabilidade governamental brasileira levou à decisão de se adotar a entrevista semiestruturada como instrumento de coleta de dados. Esse tipo de entrevista pode evitar um excesso de dispersão nos relatos dos entrevistados. Sobre entrevista semiestruturada, observa Triviños (1987, p. 146):

“Podemos entender por entrevista semi-estruturada, em geral, aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que recebem as respostas do informante. Desta maneira, o informante, seguindo espontaneamente a linha de seu pensamento e de suas experiências dentro do foco principal colocado pelo investigador, começa a participar na elaboração do conteúdo da pesquisa”.

### *3.3 O procedimento de análise de dados*

Os gravadores de áudio, nos quais estavam registradas as entrevistas com os contadores das entidades governamentais, foram primeiramente transcritas e depois editadas. Essa tarefa possibilitou que se percebesse que as entrevistas produziram um material rico em significados, bem como demonstrou o direcionamento diferenciado que cada entrevista tomou, com autorização prévia por todos os entrevistados para gravação do conteúdo das entrevistas.

A seleção das verbalizações dos contadores obedeceu a um critério de recorte em que foram escolhidas dos textos todas as falas dos entrevistados que possibilitassem compreender seu pensamento sobre o tema da pesquisa. As falas foram, então, agrupadas em categorias. Segundo Minayo (1995), a categorização compreende um processo de agrupar respostas idênticas de sujeitos diferentes.

Buscando uma melhor apresentação e análise dos resultados, as categorias foram divididas em agrupamentos maiores aos quais se denominou de conjuntos temáticos, por meio da análise de conteúdo (Bardin, 2016).

Assim, foram construídos três conjuntos temáticos nos quais estão contempladas as devidas categorias e seguiram o roteiro de perguntas: quem usuários da informação contábil, quais as necessidades de informação dos usuários identificados e quais os objetivos das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

#### **4. Resultados**

Nesse item do trabalho, são apresentadas as falas dos contadores que foram objeto de exame através de uma estrutura de categorização. Ao analisar os discursos dos sujeitos entrevistados, busca-se por meio de um discurso coletivo identificar, segundo a percepção do contador do setor governamental, quem são os usuários e quais são suas necessidades de informação contábil e ainda quais os objetivos que este contador estabelece para sua mensagem contábil.

##### *4.1 Os Usuários*

Nesse conjunto temático, pretende-se analisar a percepção dos contadores em relação aos usuários da informação contábil. As categorias descritas a seguir representam os usuários da contabilidade governamental no dizer coletivo dos contadores entrevistados nesta pesquisa.

##### a) A sociedade:

[...] A sociedade é o principal usuário, apesar de que as informações que a Contabilidade Pública fornece são bastante técnicas e fica um pouco difícil compreendê-las. Hoje em dia, pede-se muito que sejam elaborados relatórios numa linguagem mais acessível para a Sociedade. (contador 1)

[...] O povo, porque ele gosta de saber, ter o controle, e de que forma está sendo gasto o dinheiro público [...], necessita de informação (Sociedade) para saber o que está acontecendo, pois eles pagam os impostos e querem saber de que forma eles estão sendo gastos (recursos públicos). (contador 3)

[...] A população em geral, desde que as Instituições coloquem à disposição do cidadão a possibilidade de obter essas informações numa linguagem não técnica, o que vem sendo uma prática cada vez mais utilizada pela Administração Pública através da Internet, nos portais de transparência no serviço público. (contador 8)

##### b) Os órgãos fiscalizadores:

[...] o Tribunal de Contas do Estado que analisa as contas do Estado [...], além de haver a prestação de informações através de documentos constitucionais. (contador 5)

[...] são os órgãos de auditoria externa, no caso o Tribunal de Contas da União, a Secretaria do Tesouro Nacional, que por meio das secretarias específicas realiza, processa a contabilidade, utilizando o SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) e gerando a informação. (contador 7)

[...] o Tribunal de Contas, uma vez que é o órgão fiscalizador para onde enviamos mensalmente as informações geradas pela contabilidade [...] e ainda temos que prestar contas anualmente, onde são enviadas as Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei e Instruções Normativas do Tribunal de Contas. (contador 8)

#### c) Os usuários internos:

[...] a própria entidade porque todas as informações que a Contabilidade fornece auxiliam o gestor para a tomada de decisão para fins de gerenciamento e controle dos recursos públicos. ... (contador 1)

[...] os administradores da Instituição, uma vez que é a partir destes documentos contábeis que eles subtraem dados importantes que os auxiliam na tomada de decisões. (contador 8)

[...] os gestores da organização, que precisam de informações para tomar decisões quanto ao orçamento, quanto à execução orçamentária, as metas e planos plurianuais

[...] para verificar se a execução está de acordo com o planejamento ... (contador 9)

Um ponto a ser destacado nessa unidade é com relação à categoria “a”, em que os contadores entrevistados apontam para o problema de falta de compreensão da linguagem contábil e do desinteresse apresentado pela sociedade:

[...] apesar de que as informações que a Contabilidade Pública fornece são bastante técnicas e fica um pouco difícil compreendê-las (pela sociedade). (contador 1).

[...] desde que as Instituições coloquem à disposição do cidadão a possibilidade de obter essas informações numa linguagem não técnica. ... (Contador 8)

[...] desde que tomei posse nesta organização, nunca fui consultado por um cidadão. (contador 5)

A esse respeito, o que foi expresso pelos contadores é explicado na pesquisa de Dye & Bowsher (1987) que observa que a sociedade, em geral, não tem conhecimento técnico em contabilidade e nem tempo para ler as demonstrações contábeis do setor público.

Na unidade temática referente aos usuários da informação contábil governamental, percebe-se, através das falas dos entrevistados, que os usuários por eles identificados mostram-

se muito próximos dos usuários considerados pelo GASB (1987, 1999) e pelo IFAC (1991) em seus respectivos pronunciamentos, com exceção da categoria Mídia e Analistas, que não foi citada pelos entrevistados da pesquisa. Pode-se explicar este fenômeno, provavelmente, porque os profissionais da mídia e demais analistas buscam informações referentes à contabilidade dos órgãos públicos que já estão disponíveis em meios eletrônicos, o que de certa forma distancia o contato direto com o contador.

A identificação de quem é o receptor da mensagem em um processo de comunicação é algo tido como importante, pois, conforme observa Penteado (1964), a comunicação é condicionada pelo receptor; este é que conduz à maneira do emissor se comunicar. Para Berlo (1970), qualquer análise dos objetivos de um processo de comunicação precisa passar primeiramente pela identificação do receptor da mensagem. Berlo ensina, ainda, que a preocupação com o receptor da mensagem é o princípio orientador de qualquer emissor que queira ter eficácia na comunicação.

#### ***4.2 Sobre as Necessidades de Informações dos Usuários***

Esse conjunto temático categoriza a concepção dos contadores com relação às necessidades de informações contábeis por parte dos usuários da contabilidade governamental. Os entrevistados apresentaram as seguintes categorias:

**a) Quanto Arrecadou e a Origem da Arrecadação:**

[...] eles querem saber (gestores), quanto tem de receita, quanto tem de caixa para satisfazer as despesas da entidade [...] (contador 2)

[...] visando apurar (Demonstrações Contábeis) o quanto foi arrecadado e quanto foi gasto. (Contador 4)

**b) Onde Foram Investidos os Recursos Arrecadados:**

[...] eles (sociedade) querem saber onde estão sendo aplicados os recursos, em áreas prioritárias como saúde, educação, segurança e assistência social... (contador 1)

[...] observa-se que as pessoas querem informações bem simples, com relação ao que foi gasto, qual o volume de dinheiro que está sendo movimentado dentro da organização, como esse dinheiro está sendo gasto e se está sendo bem gasto. ...(Contador 9)

[...] ao cidadão é importante que ele saiba onde estão sendo aplicados os recursos financeiros do Estado. ... (contador 8)

**c) Quanto ao Cumprimento do Orçamento Aprovado:**

[...] a gente pode colocar aí em nível de execução orçamentária, quanto o órgão está gastando com pessoal “despesa com pessoal” e se a receita está suportando esta despesa. ...(contador 6)

Na prática, os administradores se preocupam principalmente com a questão financeira e orçamentária, utilizando diversos relatórios gerenciais elaborados pela contabilidade, por exemplo, o demonstrativo de execução orçamentária e financeira [...] (contador 8)

**d) Sobre a Conformidade e Adequação às Leis, Regras e Regulamentos Relacionados**

**a Finanças Públicas:**

[...] se tudo (as demonstrações contábeis) está dentro do limite da Lei de Responsabilidade Fiscal, se a lei está sendo cumprida, esse é o principal tipo de informação

[...], se a contabilidade está dentro da lei (contador 2)

Na parte dos órgãos de controle, eles querem que obedeça o que está na lei, eles vão fiscalizar, o que a lei está pedindo, a gente tem que obedecer a lei basicamente, a 101, a 4.320, enfim, várias outras instruções normativas do Tribunal de Contas da União, do Conselho Nacional de Justiça, tem que atender a lei (contador 9)

A administração pública, com o intuito de obter informações atualizadas, exatas, para subsidiar as tomadas de decisões, os órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação [...] (contador 10)

[...] no âmbito do controle externo, a nível de Tribunal de Contas, para saber se realmente (a execução do orçamento) está sendo cumprida a legislação (contador 1)

Mais do que conhecer com quem se está comunicando, necessário se faz que os objetivos estabelecidos entre transmissor e receptor em um processo de comunicação sejam correspondentes sob pena de não haver efetivamente uma comunicação (Penteado, 1964; Berlo, 1970, Dias Filho, 2001). As falas dos contadores, ao se referirem às necessidades de informações contábeis que percebem nos usuários da contabilidade governamental, se aproximam relativamente das apontadas pelo GASB e pelo IFAC.

Os entrevistados notam nos usuários da informação contábil apenas necessidades em relação ao execução orçamentária e fiscal, evidenciando principalmente a questão da obediência e adequação das leis, regras e regulamentações relacionadas a finanças públicas,

deixando de lado fatores importantes como o auxílio das informações geradas pela contabilidade na avaliação de eficiência e efetividade nas entidades públicas, o que coaduna com os achados de Alves, Gouveia e Oliveira (2023) e Daff e Parker (2020) e Lames et al. (2024).

### 4.3 Sobre os Objetivos das Demonstrações Contábeis

Esse conjunto temático possui como finalidade descrever e analisar, através dos discursos dos contadores, o que eles estabelecem como objetivos para as demonstrações contábeis do setor governamental.

- a) Demonstrar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado:

[...] O balanço orçamentário vai mostrar justamente a execução do orçamento, em relação ao que se foi previsto, em termos de receita e despesa [...] (contador 1)

[...] no balanço orçamentário, mostra o comportamento entre a estimativa da receita, a fixação da despesa, a receita arrecadada e a despesa executada [...] (contador 5)

[...] então, quanto às demonstrações, ele (Balanço Orçamentário) evidencia o superávit e se o órgão tem tido economia orçamentária, mas nessa questão do equilíbrio orçamentário (contador 6)

- b) Demonstrar se as receitas do exercício foram suficientes para cobrir os serviços do mesmo período (fluxo de caixa):

[...] o balanço financeiro, [...] vai demonstrar o que tinha, de um mês para o outro ou de um ano para o outro, o que entrou em termos de receita, tanto de receitas orçamentárias como extras, e o que saiu em termos de despesa, no final mostrando o quanto que sobrou e que passa para o exercício seguinte[...] demonstra a movimentação financeira...(contador 1)

[...] no balanço financeiro, mostra o comportamento financeiro, o saldo de banco para financiar novas despesas (contador 5)

- c) Demonstrar a conformidade com a legislação financeira:

[...] se está de acordo com a legislação para a Controladoria Geral do Estado, que fiscaliza os recursos que vieram para cá, a parte financeira, [...] (contador 2)

Visa instruir os órgãos fiscalizadores (as demonstrações financeiras) quanto aos lançamentos, os fatos ocorridos no exercício, ou seja, procura atender os dispositivos da Lei Complementar 101/00...(contador 4)

[...] mas atende a legislação (os demonstrativos), cumprindo a legislação, atendendo o Tribunal de Contas da União, os órgãos de controle e os próprios órgãos da

contabilidade que o tesouro nacional, que trabalha junto com o Conselho Federal de Contabilidade, normatiza a forma como esses relatórios são apresentados... (contador 7)

São relatórios formais, técnicos e obrigatórios, que visam atender a exigências legais, as normas contábeis, e subsidiar as instituições no acompanhamento da evolução orçamentária, patrimonial e financeira, além de atender ao tribunal de contas. (contador 8)

**d) Evidenciar a Situação Patrimonial da Entidade:**

[...] o patrimonial (balanço), vai mostrar a situação estática da entidade em determinado momento, em termos de bens, direitos e obrigações [...] vai dar um resumo, um resultado de todas elas (as demonstrações contábeis) em conjunto, em termos de consolidação. (contador 1)

[...] o patrimonial (balanço), demonstra o patrimônio existente da entidade, suas contas bancárias e dívidas para pagar... (contador 3)

[...] no balanço patrimonial, mostra o comportamento de investimentos, índices de endividamento, se há superávit, passivo real a descoberto... (contador 5)

[...] evidenciar o patrimônio da entidade, que é o grande foco (do balanço patrimonial), os bens permanentes, como está o ativo circulante... (contador 6)

Os dados apresentados no conjunto temático acima demonstram uma simetria entre o que os contadores creem ser as necessidades de informações dos usuários e o que eles estabelecem para objetivos das informações contábeis. Tal afirmação corrobora com os achados de Dye & Bowsher (1987) indicando que os interesses das informações estão refletidos na responsabilidade primária em implementar e verificar as informações governamentais associadas a preocupação com a falta de conhecimento e o tempo para análise das mesmas.

À semelhança do que aconteceu nas categorias referentes às necessidades de informações por parte dos usuários, as categorias encontradas nesse conjunto temático apresentam um viés fiscal, ou seja, os objetivos das demonstrações contábeis estabelecidos pelos contadores ressaltam quase que exclusivamente o equilíbrio orçamentário e informações de cunho financeiro. Tal reflexo pode ser percebido na necessidade das informações para a tomada de decisões econômicas, políticas e sociais, assim como na comparação dos resultados financeiros reais com o orçamento legalmente adotado (GASB, 1987; IFAC, 1991), bem como nos achados de Daff e Parker (2020).

A prevalência do foco fiscal, destacada pelos contadores do presente estudo, é considerada por Lames, Souza e Miranda (2024) como uma limitação que impede a representação fidedigna dos eventos econômicos e, conseqüentemente, a utilidade da informação para a tomada de decisões mais abrangentes.

Os contadores entrevistados não percebem as demonstrações contábeis como um canal de informação que possa auxiliar o usuário na avaliação da *accountability* operacional, e, conseqüentemente, não estabelecem como objetivos das informações contábeis a função de demonstrar a capacidade do governo em cumprir sua missão de forma eficiente e eficaz. Nesse sentido, a *accountability* desempenha um papel fundamental de fornecer informações a sociedade e usuários em geral para julgarem a responsabilidade do governo e de suas ações GASB (1999) e Lames, Souza e Miranda (2024).

## 5. Conclusões

O objetivo desta pesquisa foi analisar a percepção dos contadores públicos quantos aos elementos do processo de comunicação contábil, identificando os receptores desta mensagem e suas necessidades. Neste estudo, percebeu-se que os contadores do setor governamental demonstraram possuir conhecimento relativo sobre os beneficiados com suas informações, não somente nomeando-os, mas também apresentando características a seu respeito.

Como exemplo deste conhecimento, destacam-se os comentários sobre a sociedade enquanto principal usuário das informações governamentais e a aparente preocupação com a falta de conhecimento e de tempo que ela tem para analisar tais informações. Esse achado se torna relevante ao demonstrar que existe similaridade entre os usuários factual da informação contábil brasileiro e o usuário da contabilidade identificado em pesquisas e estudos de outros países, bem como o papel atual das mídias e redes sociais na divulgação de informações institucionais.

Identificar o usuário da informação é apenas um primeiro passo, e conhecer suas necessidades também se mostra importante. Neste item, os contadores apresentaram indicações de que os usuários da informação contábil governamental demandam somente informações de

aspecto fiscal, não havendo ainda um interesse por informações voltadas para a *accountability* operacional.

Qualquer indivíduo que queira manter comunicação com outro só o fará se captar quais são os objetivos deste outro e emitir mensagens simétricas com esses objetivos; caso contrário, o processo de comunicação sofre o risco de ser interrompido. Como consequência natural ao que apontou ser as necessidades de informação por parte dos usuários das demonstrações contábeis do setor governamental, os contadores estabeleceram como objetivos de suas informações, de forma harmônica, apenas informações de cunho fiscal.

Assim, os contadores não percebem sinais de necessidades de informações compreensíveis e de cunho gerencial por parte dos usuários de suas informações e, conseqüentemente, não as emitem por não constarem como objetivos de suas mensagens (demonstrações contábeis).

Apesar de a pesquisa demonstrar que há uma falta de preocupação com informações gerenciais no processo de comunicação contábil governamental, isso não deixa de ser uma evidência que causa surpresa, pois diverge de um modelo de Nova Administração Pública discutida no meio acadêmico que se denomina Nova Administração Pública, voltada para resultados.

A pergunta que se estabelece, a partir destes resultados, é: como sobrevive esta gestão de resultados se não os divulgam, ou então, estão utilizando outros canais de comunicação, que não o contábil, para evidenciar a eficiência e eficácia na gestão pública brasileira?

Por fim, percebe-se a necessidade de mais pesquisas na área de comunicação contábil governamental. Recomenda-se aos estudiosos e pesquisadores da contabilidade governamental o aprofundamento dos achados desta pesquisa, se possível com abrangência de maior quantidade de entrevistados e com os demais atores envolvidos no processo de comunicação contábil como, por exemplo, os usuários das informações.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Maria Arlete Ferreira; GOUVEIA, Tania Maria de Oliveira Almeida; OLIVEIRA, Carlyle Tadeu Falcão. **Compreensão das informações contábeis por usuários internos:**

**estudo de caso em uma universidade pública brasileira.** Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Curitiba, v. 21, n. 11, p. 19194-19216. 2023.

**BARDIN, Laurence.** Análise de Conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2016.

**BELKAOUI, Ahmed Riahi.** *Accounting Theory*. 3<sup>nd</sup>. ed. San Diego: Harcourt, Brace Jovanovich, 1997.

**BERLO, David K.** O Processo de Comunicação: Introdução à Teoria e Prática. Tradução de Jorge Arnaldo Fortes. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Fundo de Cultura, 1970.

**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: CFC, 2016.

**DAFF, Lyn; PARKER, Lee D.** A conceptual model of accountants' communication inside not-for-profit organisations. *The British Accounting Review*, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100959>.

**DIAS FILHO, José Maria; NAKAGAWA, Masayuki.** Análise do Processo da Comunicação Contábil: uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação. Revista Contabilidade e Finanças, v. 12, n. 26, 2001.

**DYE, K.M., Bowsher, C.A.** (1987), Municipal financial reports: what users want, *Journal of Accounting & Public Policy*, Vol. 10 No.1, pp.15-38.

**GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – GASB.** *Statement No. 34: Basic Financial Statements – and management's discussion and analysis – for state and local governments*. Connecticut, 1999.

**\_\_\_\_\_. Concepts statement No. 1: Objectives of Financial Reporting Connecticut, 1987.**

**INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC, PUBLIC SECTOR COMMITTEE.** *Study 1: financial reporting by national governments*. New York, 1991.

**IUDÍCIBUS, Sérgio de.** Teoria da Contabilidade. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2022.

**LAMES, Edilei Rodrigues de; SOUZA, Bruno Barbosa de; MIRANDA, Gilberto José.** Desvendando os Ruídos da Comunicação Contábil: Um Estudo sobre Limitações das Características das Informações Financeiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 17, n. 3, p. 234-248, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.14982/asaa.v24i70310>

**MARTINS, Gilberto de Andrade.** Livro para elaboração de monografias e dissertações. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

**MERKL-DAVIES, Doris M.; BRENNAN, Niamh M.** A Theoretical Framework of External Accounting Communication: Research Perspectives, Traditions, and Theories. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 30, n. 2, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2039>

**MESSIAS, Diego; WALTER, Silvana Anita.** O Processo de Comunicação Contábil no Setor Público: Percepção dos Contadores sobre Universidades Federais. *Revista Ambiente Contábil*, v. 10, n. 1, 2018.

**MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.).** Pesquisa Social: teoria, método e criatividade. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 1995.

**MOST, Kenneth S.** *Accounting Theory*. 2ª ed. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canadá, 1986.

**PENTEADO, José Roberto Whitaker.** A Técnica da Comunicação Humana. São Paulo: Ed. Pioneira, 1964.

**RICHARDSON, Roberto Jarry.** Pesquisa Social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

**SIENA, Osmar.** Metodologia da Pesquisa Científica: elementos para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos. 2. Ed. Poison, 2025.

**SHANNON, Claude E.; Weaver, Waren.** *The Mathematical Theory of Communication*. Urbana, Illinois: University Illinois Press, 1949.

**SILOMSKI, Valmor.** Teoria do Agenciamento no Estado: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas da administração direta. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

**TRIVIÑOS, Augusto N. S.** Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

**VAZ, Patrícia Vila Costa; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci.** Do texto ao contexto: o uso da contabilidade gerencial pelas pequenas empresas sob a perspectiva teórica de Bakhtin. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 23, 2015.

**VERGARA, Sylvia Constant.** Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.