



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

Artigo recebido em: 24.11.2012. Revisado por pares em: 02.04.2013. Reformulado em: 21.04.2013. Avaliado pelo sistema double blind review.

ANÁLISE DOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA CONTIDOS NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO SUL

ANALYSIS OF TRANSPARENCY INSTRUMENTS CONTAINED IN THE LAW OF FISCAL RESPONSIBILITY IN THE MUNICIPALITIES OF SOUTHERN REGION

ANÁLISIS DE INSTRUMENTOS DE TRANSPARENCIA CONTENIDAS EN LA LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN LAS CIUDADES DEL SUR

Autores

Gissele Souza De Franceschi Nunes

Mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina. Vínculo institucional: Universidade Federal de Santa Catarina. Endereço: End. Adhemar da Silva, nº 352, Bl b, apto 202 - CEP: 88.101-090 - São José - SC – Brasil. Telefone: (48) 9660-5626 e Fax: (48) 3221-3600.
E-mail: franceschigi@hotmail.com

Vanessa dos Santos

Mestra em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina - Vínculo institucional: Universidade Federal de Santa Catarina. Endereço: Rod. Amaro Ant. Vieira, 2.463 apto 205c - CEP: 88034-102– Florianópolis/SC – Brasil. Telefone: (48) 3221-3600 e Fax: (48) 3221-3600.
E-mail: vss_santos@hotmail.com

Sueli Farias

Mestra em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina. Vínculo institucional: Universidade Federal de Santa Catarina. Endereço: Servidão Mai Farias, 2402 - CEP 88.048-155 -Florianópolis/SC - Brasil - Telefone: (48) 3721-9000 e Fax: (48) 3721-6620.
E-mail: ninafarias_22@hotmail.com

Sandro Vieira Soares

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Vínculo institucional: Universidade Federal de Santa Catarina. Endereço: Departamento de Ciências Contábeis – Sala 114 – Centro Sócio-Econômico – Universidade Federal de Santa Catarina - CEP 88040-970 – Florianópolis/SC – Brasil. Telefone: (48) 3721-9000 e Fax: (48) 3721-6620
E-mail: sandrovs@usp.br

Rogério João Lunkes

Pós-Doutor pela Universidad de Valência-Espanha. Vínculo Institucional: Docente do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina
Endereço: Departamento de Ciências Contábeis – Sala 114 – Centro Sócio-Econômico –
Universidade Federal de Santa Catarina - CEP 88040-970 – Florianópolis/SC – Brasil.
Telefone: (48) 3721-9000 e Fax: (48) 3721-6620
E-mail: lunkes@cse.ufsc.br

RESUMO

O objetivo desta pesquisa consistiu em identificar a aplicação dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Analisando essa aplicação nos municípios que possuem entre cinquenta e cem mil habitantes nos Estados da região sul do Brasil, a amostra compreendeu 24 municípios do Rio Grande do Sul, 15 municípios de Santa Catarina e 12 municípios do Paraná. A análise foi baseada em 23 requisitos estabelecidos pelos pesquisadores, conforme determinações definidas pelas Leis Complementares nº 101/2000 e nº 131/2009, consolidadas no art. 48 da LRF, sendo os dados coletados por meio do acesso aos sítios eletrônicos dos municípios. Os resultados mostraram que 75% dos municípios do Rio Grande do Sul, 66% dos municípios de Santa Catarina e 92% dos municípios do Paraná atenderam 70% ou mais dos requisitos preestabelecidos. Duas características foram recorrentes nos três Estados: as informações estavam dispersas pelos sítios eletrônicos, ou seja, não estavam presentes em um sistema integrado; além do fato de o requisito que exige o valor do lançamento da receita ter apresentado o menor índice de divulgação. Por outro lado, 100% dos municípios componentes da análise não exigem cadastro dos usuários em seus portais para acesso às informações, sendo este o requisito cumprido por todos.

Palavras-chaves: Transparência. Lei de Responsabilidade Fiscal. Municípios.

ABSTRACT

The purpose of this research is to identify the application of transparency instruments contained in the Law of Fiscal Responsibility (LRF). Analyzing this application in municipalities with between fifty and one hundred thousand inhabitants in the States of southern Brazil, the sample includes 24 municipalities of Rio Grande do Sul, 15 municipalities of Santa Catarina and 12 of Paraná. The analysis was based on 23 requirements established by the researchers, as determinations defined by Complementary Law nº. 101/2000 and nº. 131/2009, consolidated in art. 48 of the LRF, and the data collected through access to electronic sites of municipalities. The results showed that 75% of the municipalities of Rio Grande do Sul, 66% of the municipalities of Santa Catarina and 92% of the municipalities of Paraná attended 70% or more of the predetermined requirements. Two features were recurrent in three States: the information were scattered by the electronic sites, that is, were not present in an integrated system; apart from the fact the requirement which requires the value of revenue release have brought the lowest disclosure. On the other hand, 100% of the municipalities analysis components do not require registration of users in their portals to access information, this being the requirement met by all.

Keywords: Transparency. Fiscal Responsibility Law. Municipalities.

RESUMEN

El objetivo de esta investigación fue identificar la aplicación de instrumentos de transparencia contenidas en la ley de Responsabilidad Fiscal (LRF). Analizando esta aplicación en municipios con más de 50 y 100 mil habitantes en los Estados del sur de Brasil, la muestra incluye 24 municipios de Rio Grande do Sul, 15 municipios de Santa Catarina y 12 municipios de Paraná. El análisis se basó en los 23 requisitos establecidos por los investigadores, de acuerdo con las estipulaciones contenidas en la leyes n. 101/2000 y n. 131/2009, consolidado en el artículo 48 de la LRF. Los datos recogidos a través del acceso a los sitios electrónicos de municipios. Los resultados mostraron que en 75% de los municipios de Rio Grande do Sul, 66% de los municipios de Santa Catarina y en 92% de los municipios de Paraná asistieron a 70% o más de los requisitos preestablecidos. Fueron dos características que se repiten en tres Estados: la información fueron dispersados por los sitios electrónicos, es decir, no estaban presente en un sistema integrado; aparte de los requisitos que exige el valor de liberación de ingresos han traído la divulgación más baja. Por otro lado, 100% de los componentes de análisis de municipios no requieren de registro de los usuarios en sus portales de acceso a la información, siendo este el requisito conocido por todos.

Palabras clave: Transparencia. La ley de Responsabilidad Fiscal. Municipios.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade passa por uma fase de tomada de consciência diante do processo de fiscalização da administração pública, exigindo mais transparência dos gestores nas ações realizadas com recursos públicos.

Os fatos e atos, quando apresentados de forma transparente, possibilitam ao meio social avaliar a qualidade, eficiência, eficácia e legalidade das ações realizadas pelos governantes. A transparência faz com que a sociedade tenha conhecimento da forma como são realizados os gastos públicos pelos agentes.

Dentre as exigências legais para o correto cumprimento da gestão financeira do setor público há a Lei nº 4.320/64 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O orçamento público está consubstanciado nos artigos 165, 166 e 167 da Constituição Federal de 1988, por meio de três peças fundamentais: Plano Plurianual, Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos Anuais. O Plano Plurianual é um instrumento que ordena as ações do governo para atingir objetivos e metas estabelecidas com duração de quatro anos. A Lei Diretrizes Orçamentárias estabelece as metas e prioridades da administração. A Lei Orçamentária Anual compreenderá o orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas e orçamento da seguridade social.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no art. 1º, §1º, define que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente. A Lei de Responsabilidade Fiscal é vislumbrada como norteadora da administração das finanças públicas. Esse norte decorre das limitações e imposições advindas, tal como quando exige transparência por meio da divulgação de diversos relatórios e execução de ações para o controle de recursos públicos, como forma de controlar as despesas com pessoal, endividamento, metas de arrecadação, audiências públicas, entre outros.

Várias pesquisas teóricas e empíricas têm evidenciado os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas com pessoal e indicadores de gestão em geral dos entes públicos, conforme trabalhos de Gobetti (2010); Santolin; Jayme Junior; Reis (2009); Macedo; Corbari (2009); Machado; Mello (2011); e Farias *et al*, (2010).

Assim sendo, além de realizar o gasto público com eficiência e qualidade, esta informação deve estar acessível a todos os interessados, deve ser evidenciada de forma a possibilitar o controle pela sociedade. Trabalhos como de Lopes (2007); Platt Neto *et al*, (2007); Sacramento; Pinho (2007); e Keunecke; Teles; Flach (2011) buscaram avaliar a transparência das informações públicas.

É nesse sentido que também se encaminha esta pesquisa, buscou identificar, entre os Municípios da Região Sul, com população entre cinquenta e cem mil habitantes, a aplicação dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Partindo, então, do pressuposto que a transparência se dá pela publicidade das informações públicas, a verificação foi realizada observando-se um conjunto de “requisitos” exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de se encontrar resposta à seguinte questão: **Como os Municípios da Região Sul com população entre cinquenta e cem mil habitantes estão aplicando os instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal?**

Desse modo, para verificar se os municípios estão sendo efetivos na transparência, conforme disciplina a Lei, foram investigadas quais informações são evidenciadas por meio dos sítios eletrônicos. A importância deste estudo se sustenta não apenas pela obrigação da aplicabilidade da lei, mas, principalmente, pelo direito intrínseco do acesso às informações por parte dos cidadãos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este item tem como objetivo dar o embasamento teórico e conceitual, necessários para o entendimento do tema ora estudado. Nesse sentido, aborda questões sobre o Princípio da Transparência, exigência legal e *accountability*, além de expor argumentos apresentados em pesquisas anteriores acerca do tema.

2.1 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

No sentido comum, transparência significa o que se percebe facilmente, claro, translúcido, enfim o que se deixa conhecer. Os atos realizados pela Administração Pública devem ser transparentes para que a sociedade fique ciente do que é desenvolvido pelos agentes públicos.

Na definição de Mileski (2010, p. 27) “toda ação de governo tem de ser dirigida para o atendimento de finalidade pública, representando um padrão confiável de atuação governamental.”

Homercher (2010, p. 25) argumenta que “o princípio da transparência induz uma nova mentalidade à compreensão das ações do Poder Público, cuja base não pode mais se fixar em argumentos retóricos, mas em dados factuais [...]”. O mesmo autor conclui, ainda, pelo que denomina de óbvio, isto é, que todas as informações devem estar devidamente disponibilizadas para o cidadão.

A Carta Magna Federal, em seu art. 37, prevê que a administração pública “obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”, estando a transparência contida na publicidade das informações públicas.

Apesar de não estar explícito, o princípio da transparência está previsto em outros dispositivos da Constituição Federal, como, por exemplo, no art. 5º, inciso XXXIII, pelo qual

se “assegura a todos o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral.” Conceitos como evidenciação, divulgação ou *disclosure* se confundem, e estão intimamente relacionados à questão de trazer a informação de modo a dar a publicidade, com fins de atuar de forma transparente.

Na pesquisa realizada por Araújo, o autor levanta a questão sobre a forma como o indivíduo “tomará consciência” dos princípios estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal “se a gestão pública não vestir o manto da transparência?” (ARAÚJO, 2009, p. 44). Seguindo o questionamento do autor, pode-se observar que, para praticar os princípios previstos no dispositivo constitucional, evidentemente, a administração pública deve atuar de forma transparente.

Ademais, alguns autores apresentam, de forma conjunta, o princípio da publicidade e da transparência, defendendo que não há o que não possa vir ao conhecimento da sociedade, excetos raros assuntos definidos pela legislação, conforme defende Freitas (1999, p. 70),

No que concerne ao princípio da publicidade ou da máxima transparência quer este significar que a Administração há de agir de sorte a nada ocultar e, para além disso, suscitando a participação fiscalizatória da cidadania, na certeza de que nada há, com raras exceções constitucionais, que não deva vir a público. O contrário soaria como negação da essência do Poder em sua feição pública. De fato e no plano concreto, o Poder somente se legitima apto a se justificar em face de seus legítimos detentores, mais do que destinatários (FREITAS, 1999, p. 70).

Por outro lado, embora a publicidade e a transparência estejam interligadas, alguns autores tratam esses conceitos como institutos distintos, como Homercher (2010, p. 59) que defende tratar-se a publicidade “de uma condição sem a qual os atos estatais não produzem seus efeitos necessários. Já a transparência é uma concepção ampla e dinâmica [...] é integrativa do cidadão no núcleo da administração, seja para participar ou saber.”

As vantagens de o Estado mostrar-se mais transparente são defendidas por Araújo (2009), argumentando que, com a transparência, o Estado se torna mais atrativo, obtém mais investimentos, aumenta a arrecadação, a qualidade do gasto (menos e melhor), alcança maior eficiência; e investe no próprio crescimento e desenvolvimento, além de contribuir para a responsabilidade social.

Pinheiro (2010, p. 101) define que o “princípio da transparência nos garante o poder de agir, de exercer nossos direitos no nosso dever cidadão, garantido pela obrigação do estado de zelar pela moralidade, pela ética administrativa, pelo senso de justiça.”

Dessa forma, a transparência aplicada de maneira efetiva no setor público contribui para que os cidadãos possam exercer o controle social, possuir maior consciência dos seus direitos e do processo da gestão pública como um todo, além do controle dos processos governamentais.

2.2 EXIGÊNCIA LEGAL

A Lei Complementar nº 101, de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e preceitua que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente [...]”.(Art. 1º, §1º).

Tal dispositivo deixa claro que a transparência é fundamental para o agente público ter responsabilidade na gestão fiscal. A Lei exige a transparência por meio de alguns instrumentos, como: orçamento, prestação de contas, Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), Relatório de Gestão Fiscal (RGF), entre outros.

Nesse contexto, a Lei, em seu Capítulo IX - Da Transparência, Controle e Fiscalização, contempla, mais especificamente, nos artigos 49 e 48, este alterado pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, a exigência de maior transparência, quando

disciplina o acesso das informações em tempo real, por meio eletrônico, relacionadas à execução orçamentária e financeira; o acesso de informações referentes à despesa ou receita a qualquer cidadão, além da adoção de um sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a um padrão mínimo de qualidade.

Em relação às alterações comentadas, Lacerda (2010, p. 82) aponta que a transparência de gestão fiscal surgiu, só e efetivamente, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 131/2009, a qual permite “que toda e qualquer pessoa física ou jurídica tenha acesso às informações em tempo real, sobre a execução orçamentária.”

Observa-se que, mesmo com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal e seus princípios voltados à transparência, algumas informações eram restringidas aos órgãos públicos e, em especial, aos órgãos de controle externo, ou seja, a transparência tornou-se mais evidente e difundida a partir da publicação da Lei Complementar nº 131/2009. Contudo, apesar das exigências legais de divulgação das informações, a efetiva transparência somente ocorrerá se a linguagem aparecer de forma compreensível para o usuário da informação.

Ademais, a LC 131/09 incluiu alguns dispositivos na Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme se verificamos no art. 48-A, que deixa claro quais informações devem ser divulgadas quanto à execução orçamentária e financeira.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Além das alterações já apresentadas, esta Lei determina, no art. 73-B, prazo para que os entes se adaptem à referida exigência legal, sendo (i) um ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes; (ii) dois anos para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes; (iii) quatro anos para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes, sendo que tais prazos são exigidos a partir da própria publicação da referida Lei.

A penalização, segundo a Lei, para o não cumprimento dos prazos quanto ao acesso para a sociedade em tempo real da execução orçamentária e financeira, e a adoção do sistema integrado de administração financeira e controle, implica que o ente não receberá transferências voluntárias (recursos repassados sem qualquer imposição constitucional ou legal).

O Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010, que dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, também esclareceu outros pontos referentes aos instrumentos de transparência, entre os quais se destaca o art. 2º, § 1º, que prevê: “integrarão o sistema todas as entidades da administração direta, as autarquias, as fundações, os fundos e as empresas estatais dependentes”. No § 2º, incisos II e III do mesmo artigo se definiu que a liberação em tempo real dar-se-á “até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema” e não poderá ocorrer a exigência de cadastro para acesso.

O referido Decreto, no art. 7º, incisos I e II, acrescentou, de forma mais discriminada, os elementos a serem divulgados quanto à despesa e à receita.

I - quanto à despesa:

a) o valor do empenho, liquidação e pagamento;

- b) o número do correspondente processo da execução, quando for o caso;
- c) a classificação orçamentária, especificando a unidade orçamentária, função, subfunção, natureza da despesa e a fonte dos recursos que financiaram o gasto;
- d) a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento, inclusive nos desembolsos de operações independentes da execução orçamentária, exceto no caso de folha de pagamento de pessoal e de benefícios previdenciários;
- e) o procedimento licitatório realizado, bem como à sua dispensa ou inexigibilidade, quando for o caso, com o número do correspondente processo; e
- f) o bem fornecido ou serviço prestado, quando for o caso;

II - quanto à receita, os valores de todas as receitas da unidade gestora, compreendendo no mínimo sua natureza, relativas a:

- a) previsão;
- b) lançamento, quando for o caso; e
- c) arrecadação, inclusive referente a recursos extraordinários (grifo nosso).

Cabe, ainda, destacar que o controle de transparência é realizado por meio de acompanhamento de relatórios bimestrais, trimestrais ou semestrais, e pela própria Prestação de Contas Anual enviada aos órgãos de controle externo.

No entanto, não basta apenas divulgar as informações à sociedade. Elas precisam ser compreensíveis, sendo este talvez um dos grandes desafios da gestão pública. Nesse sentido, Souza *et al.*, (2010, p. 81) destacam que a

transparência buscada pela lei não deve ser confundida com a mera divulgação de informações. É preciso que essas informações sejam compreendidas pela sociedade e, portanto, devem ser disponibilizadas em linguagem clara, objetiva, sem maiores dificuldades.

Nesse sentido, Toledo Junior (2009, p. 31) sugere que os Tribunais de Contas, por terem acesso aos dados, devem realizar o “tratamento daquelas cifras, divulgando números de grande proveito para o controle exercido pela sociedade organizada”.

O exercício da transparência, com a apresentação de informações e com a participação da sociedade, permite que o exercício de um Estado democrático seja mais evidente, visto que possibilita ao cidadão atuar como fiscalizador e exercer seus direitos como membro indispensável ao andamento da administração e da boa gestão pública.

2.3 A ACCOUNTABILITY NO SETOR PÚBLICO

O termo *accountability* é novo e cada vez mais se tem percebido a necessidade de entendimento e principalmente, atendimento por parte dos gestores públicos. O estudo de Campos (1990) chamou a atenção para a necessidade de tradução desse termo para o português, e ao se deparar da ausência do significado em dicionários, ficou claro a ausência do próprio conceito para a administração pública.

No entendimento dessa autora, o termo está intimamente ligado à questão de democracia, “quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*” (CAMPOS, 1990, p. 33).

Pinho e Sacramento (2009), após uma vasta pesquisa acerca do termo de *accountability* nos termos de dicionários, refletindo o trabalho de Campos (1990) defendem que não há um termo único, mas o termo estaria relacionado à obrigação e à responsabilização de alguém em prestar contas diante da ocupação de um cargo.

Para Akutsu e Pinho (2002), o conceito de *accountability* são duas partes de um processo: a um é delegado o poder de gerir recursos, e ao efetuar essa delegação, este, responsável pela gestão se depara com a obrigação da prestação de contas a quem o delegou. Assim, a necessidade de interação do governo com os cidadãos é primordial, passando da existência apenas de controles internos estabelecidos pela Administração Pública para algo concreto relativamente ao controle social. Esse envolvimento das partes está intimamente ligado ao argumento de Campos (1990, p. 35) quando defendeu que “somente a partir da

organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para *accountability*”.

Pinho e Sacramento (2009) defendem que a descentralização do poder passando dos governos centrais para os locais é uma tendência; e desse modo, os autores declaram como desejável que esse processo possibilite o aprofundamento da democracia e a aproximação do cidadão das decisões; e assim, possibilitar que esse movimento viabilize a transparência dos governos.

Muitos esforços têm sido verificados no sentido de alcance da efetiva *accountability*, ou seja, de prestação de contas por conta dos agentes públicos, bem como da responsabilização de seus atos. Mas, conforme defende Pinho e Sacramento (2009), muito ainda resta a ser galgado, pois o modo arcaico de governar com nepotismo, autoritarismo, falta de participação da sociedade, privilégios de poucos e, outras características, ainda se mantém vivas, ao mesmo passo, que a ideia de *accountability* se desenha e busca ganhar espaço em meio à “velha ordem redesenhada”.

2.3 PESQUISAS ANTERIORES

Vários pesquisadores têm discutido os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, sua abrangência e efetividade perante os entes públicos, seja por meio da análise de indicadores de gestão, pela análise das receitas, das despesas, do orçamento, do endividamento, ou pela evidenciação de todas essas ações da gestão pública.

Carlos *et al.* (2008), em estudo realizado sobre a definição de variáveis para criação de indicadores relacionados à transparência na gestão pública, argumentam que, além dos requisitos para efetivar a publicidade, destaca-se a necessidade da utilização da internet, tendo verificado a necessidade de desenvolvimento da sociedade e dos demonstrativos e instrumentos relacionados à transparência conectados ao conceito de *accountability*, normas éticas e interesse público. Como conclusão, apresentaram sete indicadores a serem mensurados: publicação na internet; democratização de acesso às informações; recursos destinados à transparência; punibilidade de imprudências administrativas; transparência do projeto de campanha; e indicadores de relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Platt Neto *et al.* (2007) pesquisaram a caracterização da obrigatoriedade e abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na administração pública brasileira, com enfoque na divulgação das contas públicas. O estudo definiu os usuários das informações e seus respectivos interesses, além de estratégias de divulgação das contas públicas na internet e suas limitações. Um dos pontos levantados na pesquisa foi a expansão do uso da internet para fins de acesso aos meios de divulgação, tendo os pesquisadores concluído que a transparência compõe-se de três partes: a publicidade, a compreensibilidade e a utilidade para a tomada de decisões, elementos interligados que devem interagir para o exercício da transparência plena.

A pesquisa de Souza *et al.* (2010) analisou se as capitais brasileiras estão evidenciando suas contas públicas na internet em conformidade com o estabelecido na Lei nº 9.755/98 e no art. 48 da LRF. Os resultados revelaram que, das 27 capitais brasileiras analisadas, 13 não fizeram registro das contas públicas; as demais apresentaram ausência de informações determinadas pela Lei nº 9.755/98; e, ainda, nenhuma capital atendeu às exigências dispostas no art. 48 da LRF.

Sacramento e Pinho (2007) também realizaram pesquisa envolvendo seis municípios da região metropolitana de Salvador/BA, com o objetivo de verificar como estava o processo de transparência com a participação popular após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Utilizando como fonte de dados, entrevistas com pessoal do Poder Executivo municipal e os Relatórios Prévios, emitidos pelo Tribunal de Contas dos respectivos municípios, os pesquisadores concluíram que ainda há muito a evoluir para que a

transparência seja efetivamente concretizada naqueles municípios. Independente, que a LRF fora instituída havia pouco tempo, foi já observada uma pequena mudança e algum esforço em galgar a transparência nos municípios.

As práticas voltadas à transparência no setor público também têm sido estudadas em outros países. No Japão, Ohashi (2009) realizou uma pesquisa em que investigou o efeito da melhoria em relação à transparência no processo de qualificação do licitante, adotando como técnica o estudo de caso em um leilão de obras públicas, no município de Mie. Com a adoção métodos estatísticos, o autor concluiu que, ao utilizar maior transparência no processo licitatório, a redução de despesas do governo foi superior a 8%, o que considera relevante. Ressalta, porém, que “práticas de transparência são insuficientes para realização de contratos públicos eficientemente competitivos, as empresas devem simultaneamente, combater práticas conspiratórias nos sistemas de concursos públicos” (OHASHI, 2009, p. 284).

Igualmente, Kristiansen *et al.* (2008, p. 2) realizaram um estudo visando avaliar o nível de transparência em um governo local da Indonésia. O levantamento de dados ocorreu por meio de entrevistas com 200 pessoas, membros dos poderes executivo, legislativo e da sociedade civil de seis distritos. Concluíram, que o *status* atual dos burocratas é caracterizado por contínuo espaço discricionário e de baixo nível de prestação de contas. Ademais, foram verificadas situações como a falta de detalhamento do orçamento; falta de compatibilidade entre o orçamento e as contas; as contas anuais permaneciam inacessíveis e a responsabilidade limitada para com a eficiência da gestão financeira.

Skelcher (2010) também procurou desmonstrar que a evolução de novas formas de governança pública na Europa representa um desafio para os métodos da política democrática, fazendo *accountability*, e controle baseado em uma teoria do representante da democracia. O artigo apresenta a conclusão sob três aspectos: 1) Redes de governança podem ser entendidas como responsáveis da burocracia aberto ao cidadão e influência de usuário; 2) As conexões estruturais dos políticos eleitos para as redes de governança variam de acordo com o contexto nacional; 3) Redes de governança contornam padrões formais de democratas – Governança para tomada de decisões fundamentais, mas envolver os cidadãos e usuários em arenas consultivas.

3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento do referencial teórico e para a verificação de pesquisas anteriormente realizadas e relacionadas ao tema, os principais materiais utilizados foram livros e artigos extraídos de eventos e periódicos, classificando esta pesquisa como bibliográfica, segundo a natureza do objetivo (GIL, 1991). Considerando que as alterações realizadas na Lei de Responsabilidade Fiscal são recentes, cuja verificação do cumprimento ainda foi pouco estudada, cabe a classificação, quanto aos objetivos, como exploratória, uma vez que se buscou a aplicabilidade da legislação (GIL, 1991). Assim, realizou-se um caso comparativo, por meio da realização de uma análise normativa.

A pesquisa documental se deu por meio da análise da legislação que versa sobre o tema transparência, com o objetivo de identificar quais itens exigidos pela legislação são apresentados nos sítios eletrônicos dos municípios da região sul do Brasil. Esta classificação é utilizada por Lakatos e Marconi (2007) para definir os materiais provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações, materiais ainda não elaborados.

Quanto à abordagem, se trata de uma pesquisa quali-quantitativa. É classificada como qualitativa devido à observação da Lei pelos pesquisadores, os quais observaram as informações dos sítios eletrônicos dos municípios e fizeram a categorização quanto a tipificação de cada informação de acordo com o *check-list*. A classificação em quantitativa se

deve pelo fato de a pesquisa ser realizada utilizando-se métodos estatísticos para analisar os dados coletados.

Para a coleta dos dados, em princípio, estes foram identificados por meio do último censo do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas), num levantamento dos municípios da região sul do Brasil, compreendida pelos Estados do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e do Paraná, que apresentavam entre 50.000 a 100.000 habitantes. A partir dessa informação, foram analisados 24 municípios do Estado do Rio Grande do Sul, 15 municípios do Estado de Santa Catarina e 12 municípios do Estado do Paraná.

Portanto, a amostra utilizada para a pesquisa foi composta por 51 municípios dentre os 1.188 municípios que compõem essa região brasileira. Cabe ressaltar que a pesquisa delimitou-se a esses municípios em razão do prazo legal para o cumprimento das alterações da legislação ter iniciado, recentemente, em 27 de maio de 2011.

Com o objetivo de verificar o cumprimento dos requisitos, foram acessados os sítios eletrônicos dos municípios, dando suporte à realização da análise. A coleta de dados foi realizada no período de maio e junho de 2011.

Para a verificação dos requisitos necessários ao cumprimento de uma gestão transparente, conforme preconizado pela LC nº 101/2000 e LC nº 131/2009, consolidadas no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi realizado um *check-list* contendo 23 itens, pelos quais buscou-se identificar quais estavam disponíveis nos *websites* dos municípios componentes desta análise. A relação dos itens verificados pode ser visualizada no quadro 1, a seguir.

Quadro 1 - Requisitos para o cumprimento da transparência

Requisitos	Descrição
1 – Todas as Entidades	Divulgar informações pertencentes a todas entidades do órgão (fundação, autarquia, administração etc.).
2 – Plano Plurianual	Lei que ordena as ações do governo que levam a alcançar objetivos e metas fixadas.
3 – Lei de Diretrizes Orçamentárias	Lei que auxilia a elaboração dos orçamentos anuais.
4 – Lei Orçamentária Anual	Lei que são programadas as ações a serem executadas e elaboradas com a finalidade de realizar as situações planejadas.
5 – Relatório de Execução Orçamentária	Apresenta o desempenho da execução orçamentária bimestralmente.
6 – Relatório de Gestão Fiscal	Apresenta informações de despesa pessoal, dívida consolidada, concessões de garantias e contragarantias e operações de créditos.
7 – Despesa – nº de processo	Divulgar o número do processo correspondente à despesa, quando for o caso.
8 – Objeto fornecido	Informar o bem ou serviço prestado, quando for o caso.
9 – Credor (PF ou PJ)	Divulgar a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento.
10 – Procedimento Licitatório	Divulgar o procedimento licitatório realizado (convite, tomada de preço, concorrência etc).
11 – Despesas por Função	Função apresenta a classificação funcional que pertence a despesa, como exemplo, educação, saúde, segurança.
12 – Despesas por Subfunção	Subfunção é o nível de agregação imediatamente inferior a função, identificação da natureza básica das ações, como exemplo, educação infantil.
13 – Despesas por natureza	Divulgar as despesas por natureza da despesa (categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento).
14 – Despesas por fonte de recurso	Divulgar suas despesas por fonte de recursos, ou seja, a fonte de financiamento de determinado gasto público.
15 – Valor do empenho	Empenho é o implemento que cria para o Estado a obrigação de pagamento.

16 – Valor da liquidação do empenho	Liquidação é o momento que verifica o direito do credor receber.
17 – Valor do pagamento do empenho	Pagamento é o desembolso financeiro realizado pelo órgão.
18 – Sem exigência de cadastramento	Permitir o acesso às informações sem necessidade de cadastramento.
19 – Valor da previsão da receita	Divulgar os valores de todas as receitas previstas pertencentes às unidades.
20 – Valor do lançamento da receita	Divulgar os valores referentes o lançamento de receitas, momento que identifica o contribuinte.
21 – Valor da Arrecadação	Divulgar os valores recebidos dos contribuintes.
22 – Tempo Real	Disponibilizar as informações até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil.
23 - Despesa por Unidade Orçamentária	Divulgar as despesas conforme a unidade orçamentária pertencente.

Fonte: elaborado pelos autores

Após a verificação do cumprimento ou não dos requisitos levantados, se procedeu a análise individualizada dos Estados envolvidos no estudo. A análise realizada foi classificada como quali-quantitativa. A análise qualitativa foi realizada por meio da identificação do número em valores absolutos e percentuais quanto ao cumprimento dos requisitos. E a análise quantitativa tratou de verificar a média e o desvio padrão na apresentação dos requisitos analisados, com o uso do *software* Microsoft Excel® versão 2010.

Para fins de complementar os resultados dessa pesquisa, ainda identificou-se os valores quanto ao Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) e o Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios (IRFS) para os municípios analisados nos três estados. O IDH-M visa medir o nível de desenvolvimento humano de um município a partir de indicadores de educação, longevidade e renda (CRUZ et al, 2012); o IFDM compila o desenvolvimento dos municípios brasileiros sob os pilares de Emprego & Renda, Educação e Saúde (FIRJAN, 2013); e o IRFS possui o objetivo de refletir o desempenho sob três óticas: Fiscal, Social e Gestão (CNM, 2013).

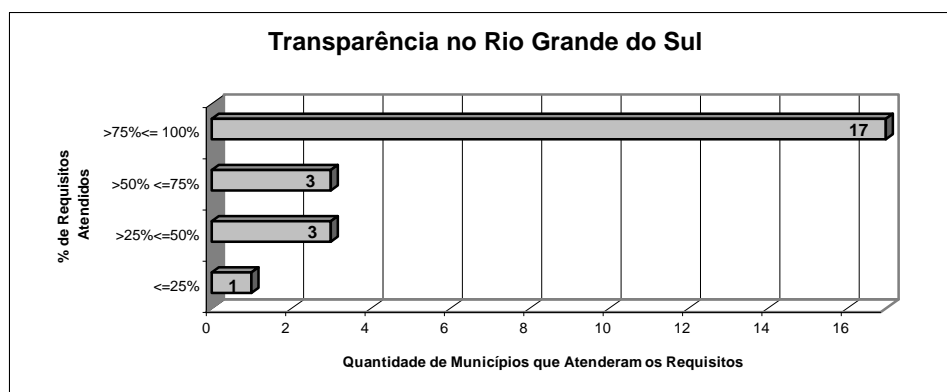
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico é demonstrada a análise dos resultados encontrados de acordo com a diretriz metodológica proposta. Os resultados estão apresentados por Estado, iniciando pelo Estado do Rio Grande do Sul, seguido de Santa Catarina e do Paraná.

4.1 ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Quanto ao Estado do Rio Grande do Sul, identificaram-se 24 municípios que possuem entre 50.000 e 100.000 habitantes. Os resultados da pesquisa estão ilustrados na Figura 2, na qual se apresentam a quantidade de municípios e o percentual de requisitos atendidos.

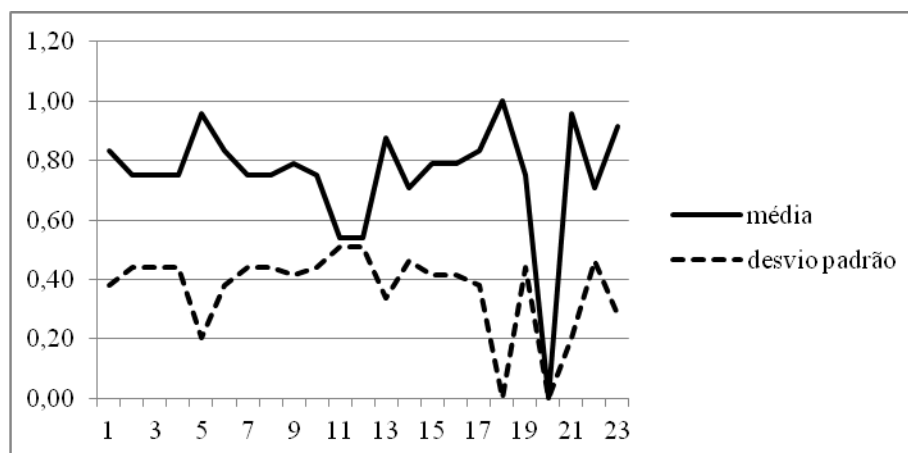
Figura 2 - Análise da Transparência – Rio Grande do Sul



Fonte: elaborado pelos autores

Constata-se que 17 municípios, dentre os 24 avaliados, atenderam mais de 75% dos requisitos preestabelecidos. O município que atingiu somente 22% possuía o portal de transparência, entretanto muitos dados não podiam ser visualizados, uma vez que apresentavam somente o *link*, sem apresentar a informação. e dessa forma, a informação não estava publicada e muito menos transparente, tornando o dado inútil para qualquer utilização, seja pelos auditores ou órgãos de controles, ou para fins de controle social no uso pelo cidadão. O município que atingiu 26% disponibilizava poucos dados, e, ainda, de forma inapropriada, com arquivos em formato pdf, o que tornam os dados desatualizados, pois não são alterados diariamente, além de que não há qualquer integração entre as informações. O município que apresentou maior quantidade de requisitos atendidos (96%) não alcançou 100% em razão da ausência do requisito 20, que trata do valor de lançamento da receita, momento pelo qual o ente deve identificar o contribuinte e o valor percebido deste. Aliás, este requisito não foi apresentado por nenhum dos municípios deste Estado. A ausência desse requisito nos municípios analisados vai de encontro ao dispositivo legal constante no art. 53 da Lei nº. 4.320/1964, em que dispõe que o lançamento da receita consiste no ato da repartição competente que ao verificar a procedência do crédito fiscal, deve fazer a inscrição do débito ao referido devedor.

Dos municípios relacionados na pesquisa, somente um possuía todos os dados compreendidos no portal de transparência, apesar de não cumprir com todos os requisitos. Os demais apresentavam as informações de modo disperso dificultando uma análise estruturada e consistente, limitando o entendimento das informações ora disponibilizadas. A Figura 3, a seguir, apresenta a análise comparativa dos requisitos dos municípios do Rio Grande do Sul.

Figura 3 - Análise comparativa dos requisitos – RS

Fonte: elaborado pelos autores

Pela análise comparativa entre os municípios, pode-se observar que o requisito “18 – Sem exigência de cadastramento”, foi atendido por todos os municípios, fontes desta análise. Esse é um requisito importante para o alcance da transparência, pois é o primeiro passo para permitir que até mesmo o cidadão leigo acesse os dados públicos, cumprindo assim com dispositivos impostos pela Lei de Responsabilidade, apresentados nesse trabalho.

Os requisitos “5 – Relatório de Execução Orçamentária” e “21 – Valor de arrecadação”, apresentaram a média de divulgação de 96%, além do requisito “23 – Despesas por Unidade Orçamentária”, que apresentou média de divulgação de 92%. O não atendimento dos requisitos 5 e 21, por exemplo, influenciam diretamente no controle de receitas e despesa, uma vez que a RCL, índice utilizado como base de controle para despesas com pessoal e endividamento, está contido no RREO e é formalizada com base na arrecadação do mês de referência e nos onze anteriores (art. 2º, § 3º, Lei 101/2000), ou seja, é evidente a necessidade de publicação desses elementos.

Observa-se que os requisitos “11 – Despesas por função” e “12 – Despesas por subfunção” foram atendidos por apenas 54% dos municípios componentes deste estudo. As despesas por função e subfunção visam identificar as áreas de despesa que competem ao setor público e respectivos subconjuntos das despesas, respectivamente; proporcionando maior visibilidade de que área os gastos são efetuados.

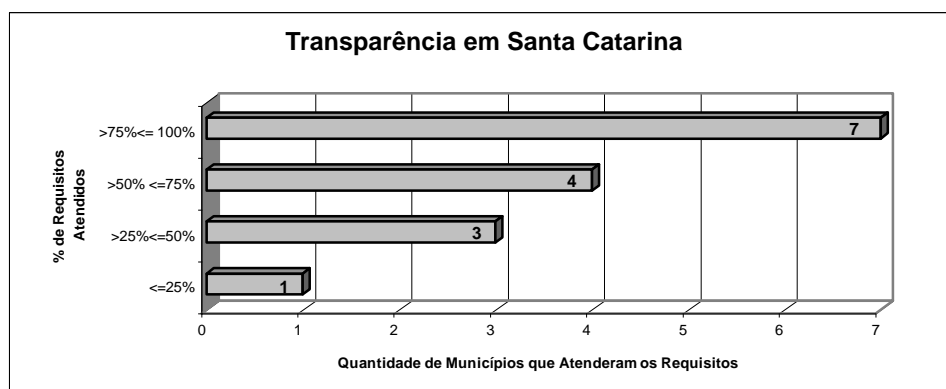
O requisito “20 – Valor do lançamento da receita”, conforme exposto anteriormente, não foi atendido por nenhum dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, o que fez com que 5 municípios, dentre os 24 que tiveram seus dados analisados, não cumprissem na integralidade os requisitos verificados neste estudo.

Como forma de complementar a análise, verificou-se o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal e o Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios (IRFS) dos municípios analisados, de forma a apontar algumas considerações: dos municípios do estado do Rio Grande do Sul que apresentaram cumprimento de mais de 75% dos requisitos preestabelecidos nessa pesquisa, 53% (9) apresentaram IDH-M superior a 0,8 e o percentual relativo ao Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal foi de 29%. Ainda identificou-se que o IRFS para esses municípios variou entre 0,42 e 0,50. Portanto, pode-se inferir que dois dos três indicadores relacionam-se positivamente quanto aos municípios que apresentaram bom índice de transparência.

4.2 ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA NO ESTADO DE SANTA CATARINA

Quanto ao Estado de Santa Catarina, identificaram-se 15 municípios que possuem de 50.000 a 100.000 habitantes. Os resultados da pesquisa estão presentes na Figura 4, apresentando a quantidade de municípios e o percentual de requisitos atendidos.

Figura 4 - Análise de Transparência – Santa Catarina



Fonte: elaborado pelos autores

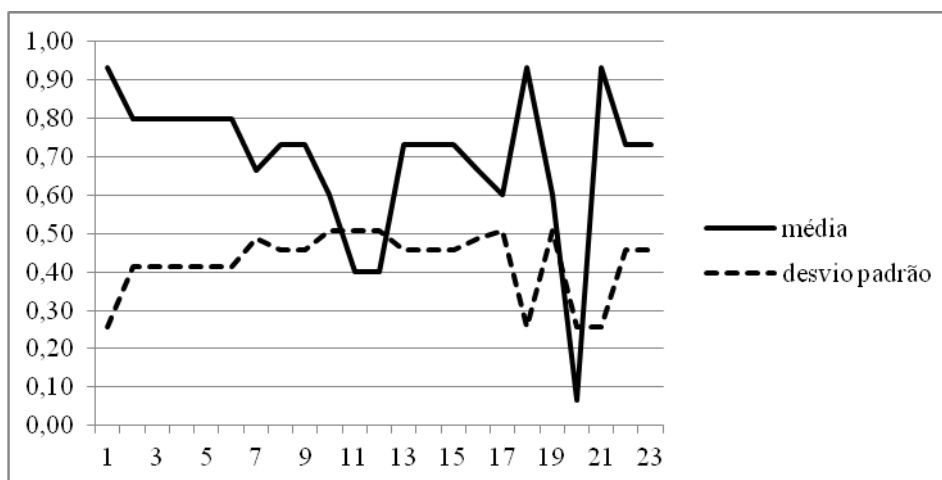
Pela análise realizada, constata-se que 07 municípios, dentre os 15 selecionados para avaliação, atenderam mais de 75% dos requisitos preestabelecidos. O município que atingiu 22% somente cumpriu o que era previsto antes da alteração legal, ou seja, os requisitos 2, 3, 4, 5, 6, sem apresentar os valores das suas despesas, fato presente em todos os 15 municípios. A ausência dos valores de despesas é um contracenso em relação a qualquer critério de publicidade, transparência e controle social, descumprindo diversos dispositivos legais.

O município que alcançou 35% não apresentou os Relatórios de Gestão Fiscal e os da Execução Orçamentária, os quais são exigidos há aproximadamente dez anos. Ao omitir tais relatórios, o município inibe a apresentação de dados como despesa, receita, limites para despesas com pessoal, dívida consolidada, operações de crédito, entre outros; ou seja, torna toda a gestão fiscal de forma indisponível aos interessados.

Observa-se que apenas um município, dentre os que tiveram seus dados analisados, atendeu na integralidade os requisitos ora verificados, cabendo ainda destacar que, trata-se apenas de cumprimento do exigido. Constatou-se, ainda, que dois municípios apresentavam os procedimentos licitatórios, porém sem qualquer ligação com as suas referidas despesas, ou seja, total incompatibilidade entre os dados.

Outro ponto a destacar é que o portal de transparência de um município estava fora do sítio do próprio município e sem *link* indicando o endereço, sendo que o portal foi encontrado por meio de um sítio de busca.

A Figura 5, a seguir, evidencia a média e o desvio padrão do cumprimento da exigência legal entre os 15 municípios do Estado de Santa Catarina componentes desta análise.

Figura 5 - Análise comparativa dos requisitos – SC

Fonte: elaborado pelos autores

Pela análise comparativa dos requisitos, é possível identificar que os requisitos “1 - Todas as entidades” e “21 – Valor da arrecadação”, tiveram a maior média de divulgação, representando 93% dos municípios com dados analisados.

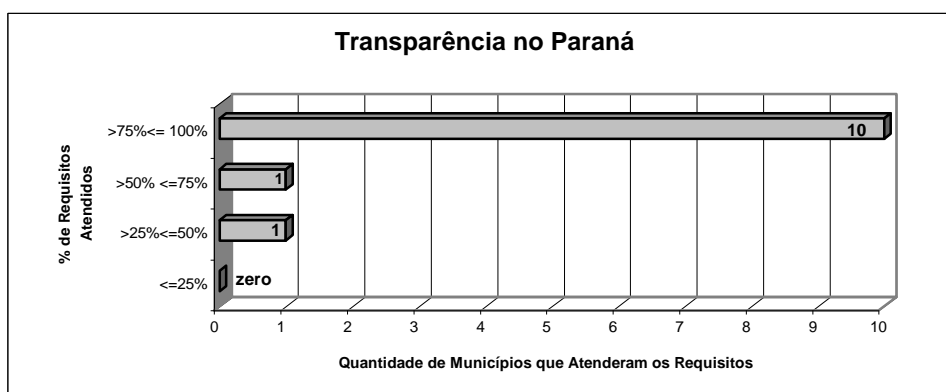
As médias de divulgação dos requisitos 11 e 12 ficaram abaixo de 50%, sendo apresentado por apenas seis municípios. Conforme comentado na análise para o município de Santa Catarina, a ausência das despesas por função e subfunção prejudica a evidenciação das áreas que foi aplicado os recursos públicos.

O requisito “20 – Valor do lançamento da receita” foi atendido por apenas um município, o qual cumpriu na integralidade todos os requisitos verificados. Novamente se verificou o descumprimento da Lei nº. 4.320/64, que disciplina o lançamento da receita por meio de crédito certo da Administração Pública.

Da mesma forma como realizado para o outro município, pode-se identificar algumas considerações quanto aos índices: Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal e o Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios (IRFS) dos municípios analisados no estado de Santa Catarina. Assim, dos sete municípios que apresentaram cumprimento de mais de 75% dos requisitos preestabelecidos, 43% (3) apresentaram IDH-M superior a 0,8 e o percentual relativo ao Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal também foi de 43%, no entanto, não foi verificado em relação aos mesmos municípios. Ainda identificou-se que o IRFS para esses municípios variou entre 0,44 e 0,55. O que se pode inferir é que não houve relação direta dos índices para os municípios que apresentaram alto nível de transparência.

4.3 ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA NO ESTADO DO PARANÁ

Quanto ao Estado do Paraná, foram identificados 12 municípios que possuem de 50.000 a 100.000 habitantes. Os resultados da pesquisa estão presentes na Figura 6, demonstrando a quantidade de municípios e o percentual de requisitos atendidos.

Figura 6 - Análise de Transparência – Paraná

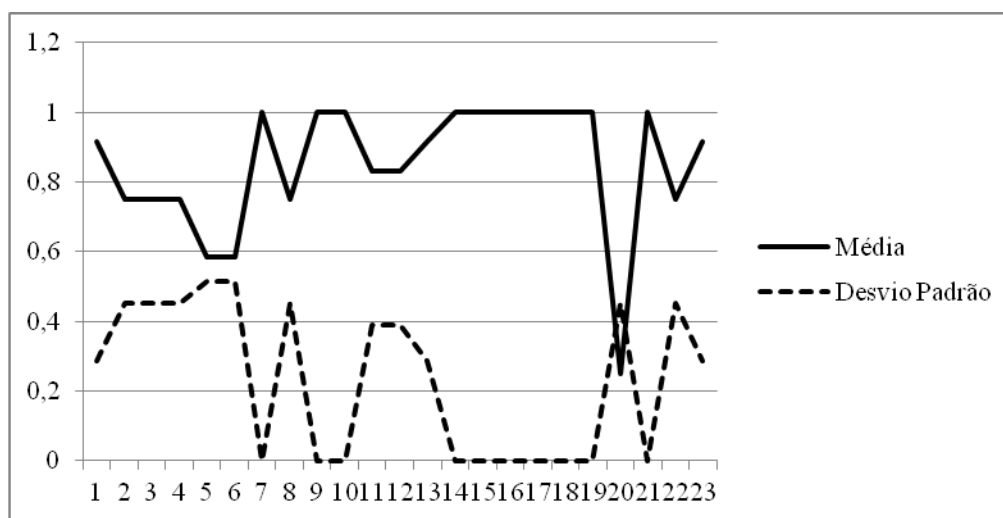
Fonte: elaborado pelos autores

Constata-se que 10 municípios, dentre as 12 fontes de avaliação, atenderam mais de 75% dos requisitos preestabelecidos. O município que atingiu 48% não apresentou sequer os dados exigidos anteriormente à alteração da legislação. Cabe destacar que até mesmo a legislação referente ao orçamento público, composto pelo Plano Plurianual, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei Orçamentária Anual, não estava presente no sítio. A postura ora verificada atinge princípios básicos de legalidade e publicidade, inclusive impossibilitando a democratização do acesso às informações (um dos indicadores relativos à gestão pública identificados na pesquisa de Carlos *et al.* (2008)).

Verificou-se, ainda, que dois municípios, os quais atingiram 91% e 96% dos requisitos exigidos, apresentavam os valores dos lançamentos das receitas, entretanto destacavam somente os contribuintes que desembolsavam valores expressivos, conforme definido pelo ente. Por outro lado, dois outros municípios, que também atingiram 96% dos requisitos, demonstravam os valores dos lançamentos da receita, mas não identificavam os seus contribuintes, cumprindo, portanto, somente o requisito “20 – Valor do lançamento da receita”.

Novamente se verifica o descumprimento do disposto no art. 53 da Lei nº. 4.320, o qual relaciona o lançamento de créditos fiscais da fazenda pública, e ainda, por conta da arbitrariedade de seleção por parte de gestores públicos, em enunciar que apenas valores expressivos merecem publicidade. A informação quando incompleta, sem valor, sem dado relativo ao contribuinte não é útil, e, portanto, não é relevante.

Quanto aos prazos exigidos, somente um município analisado não cumpriu o prazo determinado pela legislação (27 maio de 2011) para disponibilização das informações, tendo, entretanto disponibilizado no mês seguinte. A Figura 7, a seguir, evidencia a média e o desvio padrão do cumprimento da exigência legal entre os 12 municípios do Estado do Paraná com dados analisados.

Figura 7 - Análise comparativa dos requisitos – PR

Fonte: elaborado pelos autores

Pela análise comparativa dos 12 municípios com dados em análise do Estado do Paraná, se observa que nenhum deles cumpriu, na integralidade, os requisitos verificados, sendo que quatro municípios deixaram de cumprir apenas um dos requisitos.

Os requisitos “7 – Despesa – n. de processo”; “9 – Credor (PF ou PJ)”; “10 – Procedimento Licitatórios”; “14 – Despesas por fonte de recurso”; “15 – Valor do empenho”; “16 – Valor da liquidação do empenho”; “17 – Valor do pagamento do empenho”; “18 – Sem exigência de cadastramento”; e “19 – Valor da previsão da receita” foram atendidos por todos os municípios paranaenses fontes desta verificação.

O cumprimento desses requisitos possibilita a verificação de onde os recursos estão sendo alocados pelo cidadão “comum”, e da lisura do procedimento licitatório, contribuindo para o controle social; possibilita o controle pelos órgãos fiscalizadores relativamente ao quantitativo de despesa executada (empenhada), bem como dos restos a pagar (liquidação do empenho); controle por parte do credor acerca dos pagamentos devidos a este por meio da liquidação do(s) empenho(s) que lhe é (são) correlato(s), entre outras vantagens. Quando os procedimentos administrativos, orçamentários, financeiros e contábeis são devidamente evidenciados, o gestor público também se beneficia, pois demonstra garantia, lisura quanto aos atos de sua gestão.

Os requisitos “1 – Todas entidades”; “13 – Despesas por natureza”; e “23 – Despesas por unidade orçamentária”, apresentaram média de divulgação de 92% dentre os municípios componentes deste estudo. Observa-se que, novamente, o requisito “20 – Valor do lançamento da receita” foi o que apresentou o menor índice de divulgação, sendo atendido por apenas três municípios neste Estado.

Os dados relativos às despesas por natureza permite a verificação quanto aos gastos, segregando-os em custeio (despesas de manutenção do ente público) ou investimento (recursos aplicados na aquisição de bens de capital), conforme disposto pela Lei nº. 4.320/64. Esses dados são muito utilizados em trabalhos científicos realizados por estudiosos da gestão pública, bem como para controle de despesas com pessoal, por exemplo, realizado por órgãos fiscalizadores.

A evidenciação de despesas por unidade orçamentária é importante para verificar e cobrar a eficiência das entidades públicas quanto à execução dos recursos governamentais,

uma vez que tais despesas são custeadas por meio dos pagamentos de impostos de cada cidadão contribuinte.

Nos municípios analisados do estado do Rio Grande do Sul, dos dezessete que cumpriram mais de 75% dos requisitos, 53% apresentaram IDH-M superior a 80% e o percentual de 29% para o Índice Firjan. Em relação a todos os municípios analisados do estado, ainda pode-se inferir que o IRFS variou entre 0,42 e 0,50.

O que se pode verificar, por meio das análises realizadas, é que alguns requisitos exigidos pela LRF e demais alterações não são cumpridos pelos municípios, nos quais se fez este estudo a transparência é vislumbrada, porém ainda não em sua plenitude. Esses resultados convergem com os encontrados nas pesquisas realizadas por Souza *et al.* (2010) e Sacramento; Pinho (2007), quando identificaram que ainda há ausência de informações ao transparecer a gestão pública. No entanto, fazendo um comparativo com os resultados apresentados no estudo realizado Kristiansen *et al.* (2008), quando investigaram o nível de transparência em um governo local da Indonésia, se pode observar que nos Estados do sul do Brasil ora em análise, existe já uma evolução da transparência governamental. Ainda, pode-se ressaltar que este estudo corrobora, principalmente pelo meio de coleta dos dados analisados, com o entendimento de Platt Neto *et al.* (2007, 90), quando expuseram que “mais do que uma exigência legal, a publicação de informações na internet pode ser uma opção de política de gestão”, ou seja, a internet é um meio útil e necessário para acesso às informações por parte dos usuários.

Quanto aos índices verificados como forma complementar a análise dos níveis de transparência segundo essa pesquisa, o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal e o Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios (IRFS) são apresentados na Tabela 1:

Tabela 1 – Médias dos indicadores para os municípios da região sul do Brasil

Indicadores		RS	SC	PR
Médias	Nível de Transparência	0,754	0,693	0,851
	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M)	0,803	0,808	0,781
	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	0,762	0,783	0,774
	Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios (IRFS)	0,472	0,519	0,450

Fonte: dados da pesquisa.

O que pode ser verificado, portanto, é que os municípios do estado do Paraná analisados nessa pesquisa, em média apresentaram nível de transparência maior em decorrência do percentual de requisitos preestabelecidos atendidos, o que não foi verificado em relação aos índices verificados.

Por outro lado, os municípios do estado de Santa Catarina apresentaram em média, o menor nível de transparência por meio dessa pesquisa, e, em contraponto obtiveram as maiores médias para os índices conferidos.

Enfim, os municípios do estado do Rio Grande do Sul, em média, apresentaram menor nível de transparência, bem como menor média para os índices verificados na pesquisa.

Por meio da averiguação de tais indicadores em relação ao nível de transparência obtida, pressupõe-se que o nível de transparência não está diretamente relacionado aos índices de IDH-M, Índice Firjan e o IRFS.

5 CONCLUSÃO

Informação transparente relacionada aos atos e fatos da gestão pública é direito de todo e qualquer cidadão, além de constituir exigência legal. Nesse sentido, o presente estudo buscou identificar, por meio da análise dos sítios eletrônicos municipais, informações voltadas à transparência da gestão pública. Por vezes, essas informações estão disponibilizadas em sítios denominados portal da transparência, onde são evidenciados instrumentos de transparência exigidos pela Lei Complementar nº 101, de 2000 e alterações, mais especificamente no art. 48, da referida Lei, pela LC 131/09.

O objetivo deste estudo foi evidenciar como os municípios da região sul do Brasil, com população entre 50.000 (cinquenta) e 100.000 (cem) mil habitantes, aplicam os instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal. Os referidos municípios foram objeto de análise em razão do prazo legal para o cumprimento das alterações da legislação ter iniciado em 27 de maio de 2011. A análise teve como base um *check list* elaborado pelos autores, contendo 23 requisitos estabelecidos conforme exigências verificadas na Lei em questão. Fizeram parte da pesquisa 51 municípios, sendo 24 do Rio Grande do Sul, 15 de Santa Catarina e 12 do Paraná.

Diante dos resultados referentes aos municípios envolvidos na análise, verificou-se que 75% dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, 66% dos municípios do Estado de Santa Catarina e 92% dos municípios do Estado do Paraná atenderam 70% ou mais dos requisitos preestabelecidos.

Em relação aos requisitos não cumpridos, percebe-se que há perdas significativas em relação à característica de transparência da informação quanto à execução orçamentária, financeira e contábil da Administração Pública. Por vezes identificou-se ausência de informação, em descumprimento a princípios básicos da Legalidade e Publicidade, descumprimento de diversos dispositivos da Lei nº. 4.320/64, especialmente o art. 53 que disciplina o lançamento da receita de forma a identificar o crédito fiscal do ente governamental.

Ao limitar as informações relativas a previsão da receita, os municípios impactam diretamente no controle por parte dos órgãos fiscalizadores quanto à limitações importantes dispostas pela LRF em relação à despesas com pessoal e quanto à dívida pública, limita o trabalho gerencial diante da necessidade de um fluxo de caixa eficiente, além de impossibilitar a democratização do acesso às informações de forma a contribuir com o controle social.

Também foi identificada falta de integridade e tempestividade na evidenciação da informação contábil, culminando na perda da relevância e confiabilidade da informação contábil, o que, provavelmente influencia negativamente no trabalho do gestor público, além de prejudicar a percepção dos usuários quanto à gestão dos recursos, custeado por todos os cidadãos. Por fim, diante da ausência de informações necessárias, a eficiência e o controle dos recursos ficam comprometidos, uma vez que dados que não são medidos e apresentados, não podem ser estudados e analisados.

Nesse sentido, este estudo, em convergência com outros apresentados durante o trabalho, conclui que se faz necessária uma fiscalização mais rigorosa nestes entes públicos, uma vez que se apresentam inconformes para com o cumprimento da Lei.

Dentre os municípios fontes desta análise, algumas características foram recorrentes nos três Estados. Verificou-se que as informações estavam dispersas pelos *sites*, isto é, não estavam presentes em um sistema integrado, além de apresentarem uma falsa evidenciação da informação quando apresentavam *links* sem informação.

Outra inconsistência residiu na evidenciação do requisito “20 – Valor do lançamento da receita”, por apresentar o menor índice de divulgação dentre os requisitos analisados para ambos os Estados analisados.

No entanto, a convergência dos resultados entre os Estados também apresentou aspectos positivos, pois foi possível verificar que os portais não solicitavam cadastramento para que o usuário tivesse acesso às informações, sendo este requisito, cumprido pelos 51 municípios.

Por fim, pode-se inferir que o nível de transparência não apresentou relação direta em relação aos índices verificados para os municípios analisados, uma vez que os municípios do estado de Santa Catarina apresentaram em média menor nível de transparência, e em contraponto, maiores médias para o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal e o Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios (IRFS).

Para pesquisas futuras, sugere-se a realização de uma análise em que sejam envolvidos os municípios que possuem até 50.000 habitantes, os quais têm o prazo de 4 anos para se ajustarem à legislação. Sugere-se, ainda, a realização de pesquisa similar em municípios de regiões diversas, a fim de verificar se há congruência com os resultados encontrados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO. Inaldo da Paixão Santos. A Transparência, a Lei Complementar nº 131/09 e a necessidade de navegar. **Revista Zênite de Direito Administrativo e LRF**, v. IX, n. 97, agosto 2009-2010.

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antonio Gomes de. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 5, p. 723-745, set./out. 2002.

BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao /constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 05 jun. 2011.

BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 30 maio 2011.

BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br /ccivil_03/ Leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em 30 maio 2011.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no

âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7185.htm>. Acesso em 30 maio 2011.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso: 14 abr. 2011.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CARLOS, Flávio Alves *et al.* Uma discussão sobre a criação de indicadores de transparência na gestão pública federal como suporte ao ciclo da política pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online)**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, maio/ago. 2008.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (CNM). **Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão (IRFS)**. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=9416&Itemid=246>. Acesso em 13 abr 2013.

CRUZ, Cláudia Ferreira *et al.* Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, jan./fev. 2012

CRUZ, Flávio da; VICCARI JUNIOR, Adauto. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FARIAS, Sueli *et al.* Relação Despesas com Pessoal *versus* Receita Corrente Líquida no quinquênio 2005/2009: o caso do município de Florianópolis/SC. *In: XVII Congresso Brasileiro de Custos*, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** São Leopoldo/RS: CBC, 2010.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Ajuste Fiscal nos Estado: Uma Análise do Período 1998-2006. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 14, p. 113-140, jan./abr. 2010.

HOMERCHER, Evandro T. **O princípio da transparência e o direito fundamental à informação administrativa**. Porto Alegre: Padre Réus, 2010.

IBGE. **Censo Populacional 2010**. IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadoat/>>. Acesso em 20 maio 2011.

KEUNECKE, Lucas Peter; TELES, João; FLACH, Leonardo. Práticas de Accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 8, n. 16, p. 153-174, jul./dez. 2011.

KRISTIANSEN, Stein et al. Public Sector Reforms and Financial Transparency: Experiences from Indonesian Districts. **Contemporary Southeast Asia**, vol. 31, n. 1, p. 64-87, 2008.

LACERDA, Daniel Melo de. A importância do controle preventivo e a imprescindibilidade da transparência da gestão fiscal. **Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte**. Natal, v. 12, n. 1, p. 80-84, dez/2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. 312p

LOPES, Cristiano Aguiar. Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos - literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 8, p. 5-40, 2007.

MACEDO, Joel de Jesus; CORBARI, Ely Célia. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 20, n. 51, p. 44-60, set./dez. 2009.

MACHADO, Joyce de Andrade; MELLO, Gilmar Ribeiro de. A Lei Responsabilidade Fiscal e o impacto sobre o endividamento dos Municípios Paranaenses. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 11, 2011: São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

MILESKI, Helio Saul. A transparência da Administração Pública pós-moderna e o novo regime de responsabilidade fiscal. **Interesse Público**, Belo Horizonte, vol. 12, n. 62, p. 15-51, jul./ago. 2010.

OHASHI, Hiroshi. Effects of Transparency in Procurement Practices on Government Expenditure: A Case Study of Municipal Public Works. **Review of Industrial Organization**, v. 34, n. 3, p. 267-285, 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto *et al.* Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 18, p. 75-94, 2007. Disponível em: <[http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article /view/320](http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320)>. Acesso em 30 maio 2011.

PINHEIRO. Paulo Henrique Alves. Lei de Responsabilidade Fiscal: um novo modelo na gestão fiscal dos recursos públicos, plano prático-ideológico. **Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte**. Natal, v.12, n. 1, p. 99-103, dez/2010.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Índice de Desenvolvimento Humano dos Municípios (IDH-M)**. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/IDH-Globlal-2013.aspx?indiceAccordion=1&li=li_Ranking_2013>. Acesso em 13 abr 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria (Org.). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003, p.76-97.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na Administração Pública: O que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um Estudo Exploratório em Seis Municípios da Região Metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA (RC-UFBA)**, Salvador, v. 1, p. 48-61, 2007.

SANTOLIN, Roberto; JAYME JR., Frederico Gonzaga; REIS, Júlio César dos. Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na Despesa de Pessoal e de Investimento nos Municípios Mineiros: Um Estudo com Dados em Painel Dinâmico. **Estudos Econômicos. (online)**, São Paulo, vol. 39, n. 4, p. 895-923, out./dez. 2009.

SISTEMA FIRJAN. **Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal**. Disponível em: <<http://www.firjan.org.br/ifdm/>>. Acesso em 13 abr 2013.

SKELCHER, Chris. Fishing in Muddy Waters: Principals, Agents, and Democratic Governance in Europe. **Journal of Public Administration Research and Theory**. JPART 20:i161–i175. 2010.

SOUZA, Fábila Jaiany Viana de *et al.* Uma análise sobre a evidenciação das contas públicas das capitais brasileiras. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 29, n. 1. 2010.

TOLEDO JUNIOR, Francisco C. de. Os Tribunais de Contas e a transparência no uso do dinheiro público. **Fórum de Contratação e Gestão Pública (FCGP)**. Belo Horizonte, ano 8, n. 96, p. 31-35, dez/2009.