

# Portais de transparência fiscal: uma crítica aos municípios com população entre 50 e 100 mil habitantes

*Fiscal Transparency Portals: a critique of cities with populations  
between 50 and 100 thousand people*



## Resumo

O desejo da população de manter-se informada sobre as realizações do governo torna os instrumentos de transparência fiscal meios completos para que essa expectativa seja satisfeita. Como os cidadãos dispõem de recursos próprios que são administrados em seu favor por agentes governamentais, é necessária ampla transparência na utilização desses recursos, de modo que o agente faça uso deles sempre visando a uma situação ótima do ponto de vista do principal, a sociedade. A Teoria da Agência foi utilizada como suporte teórico para a pesquisa e o objetivo principal da investigação foi ranquear os portais de transparência dos municípios analisados. Este artigo, tendo como base a análise dos portais de um grupo selecionado de municípios com população entre 50 e 100 mil habitantes, criou um *ranking*, resultado da implementação de um índice para medir a transparência desses portais. Para tal análise, foram escolhidos, de maneira amostral não probabilística, 28 municípios das cinco regiões brasileiras. Os instrumentos de transparência fiscal mais divulgados são relatório resumido da execução orçamentária, relatório de gestão fiscal e relatórios de execução da receita e despesa. A partir dos resultados podemos inferir que o nível de transparência atual é divergente do ideal, pois poucos municípios observam as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e, entre os que a observam, não há preocupação com a qualidade da informação disponibilizada ao usuário.

**Palavras-chave:** Teoria da Agência. Transparência. Gestão Fiscal. Municípios.

## Abstract

The desire of the population to keep informed about the achievements of the government makes the instruments of fiscal transparency to complete this expectation is fulfilled means. As citizens have their own resources that are administered on their behalf by government agents, wide transparency in the use of these resources is necessary, so that the agent makes use of them always seeking a great situation from the point of view of the main society. The Agency Theory was used as theoretical support for the research and the main objective of the investigation was to rank the portals of transparency of the municipalities analyzed. This article, based on the analysis of a selected portals of municipalities with populations between 50 and 100 thousand group created a ranking result of the implementation of an index to measure the transparency of these portals. For this analysis, were chosen, in non-probability sampling manner, 28 municipalities in the five Brazilian regions. The instruments of fiscal transparency are more widespread summarized report on budget execution, fiscal management report and progress reports of income and expense. From the results we can conclude that the current level of transparency is diverging from ideal, because few municipalities comply with the requirements of the Fiscal Responsibility Law (LRF), and those who observe it, there is concern about the quality of information available to the user.

**Keywords:** Agency Theory. Transparency. Fiscal Management. Municipalities.

<sup>1</sup> Professor Mestre da Universidade de Brasília – UnB, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.  
*E-mail:* acosta@unb.br.

<sup>2</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília – UnB. *E-mail:* deivid@gmail.com.

<sup>3</sup> Professor Mestre da Universidade de Brasília – UnB, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.  
*E-mail:* edmscampos@unb.br.

A administração pública voltada para o cidadão é base do desmembramento da administração pública gerencial (COUTINHO, 2000). Com esse fim, foram constituídos conjuntos de instrumentos de gestão, fundados no contexto democrático, que pretendem tornar a administração pública mais eficiente e voltada para o cidadão (PEREIRA, 1999). Em um contexto mais específico, a ação do governo nos municípios é essencialmente via orçamento público, prestando serviços variados e utilizando os recursos disponíveis de maneira otimizada para o usuário (MEIRELLES, 1996). Conforme esse entendimento, a boa administração pública deve emanar dos dispositivos da Constituição Federal (1988), referentes à obrigatoriedade dos agentes públicos prestarem contas dos seus atos à sociedade.

A Constituição Federal (1988), em seu artigo 30, inciso III, obriga os municípios a arrecadarem “os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”. Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a partir da publicação da Lei Complementar nº 131/2009, tornou obrigatória a publicação, em tempo real, de informações pormenorizadas, em meio eletrônico, por parte da administração pública brasileira, para assegurar a transparência das ações do Estado diante do cidadão.

A Lei Complementar nº 131/2009 foi precisa ao definir prazos para a implementação de portais de transparência, nos quais devem ser divulgados dados econômico-financeiros dos entes públicos, bem como os relatórios necessários ao pleno acompanhamento das contas públicas pela sociedade. Foi delimitado o prazo de um ano para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios com mais de cem mil habitantes; o prazo de dois anos para os municípios que tenham entre cinquenta mil e cem mil habitantes; e o prazo de quatro anos para os municípios que tenham até cinquenta mil habitantes. Cabe ressaltar que esses

prazos são contados da data da publicação da Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.

Neste trabalho, analisam-se, empiricamente, os níveis de transparência dos portais eletrônicos de um grupo de municípios, selecionados a partir de amostragem dos municípios citados no art. 73-B, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal (nº 101/2000), artigo incluído pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. O propósito é destacar a frequência das formas utilizadas pelos municípios para divulgar as informações necessárias a que os princípios relativos à governança corporativa sejam satisfeitos. Assim, este artigo pretende mostrar quais são os instrumentos de transparência fiscal mais divulgados eletronicamente pelos municípios com população entre 50 e 100 mil habitantes.

O interesse pelo desenvolvimento do estudo está relacionado ao constante crescimento do acesso à internet pelos brasileiros (JAEGER, 2005). Com custo menor e de acesso fácil, esse meio de comunicação deve ser utilizado pelo governo como forma de disponibilização de informações relevantes para a sociedade (FANG, 2002). A governança eletrônica aparece como forte tendência para inovar a maneira de a administração pública trabalhar (GHOSH, 2005).

Para que isso aconteça, é preciso que os gestores evoluam na divulgação dos instrumentos fiscais (BERTOT; JAEGER, 2008). Com a inserção desses dispositivos de transparência fiscal na LRF, fortalece-se o controle social, ou seja, facilita-se à obtenção de informações relativas à execução orçamentária e financeira. Ademais, a LRF apresenta o prazo de dois anos para que tais gestores divulguem as informações financeiras de seus municípios em meios eletrônicos de amplo acesso. Considerando a data de sua publicação, conclui-se que o prazo para esses municípios implantarem suas ferramentas eletrônicas de divulgação encontra-se encerrado. Esse fato justifica a

realização desta pesquisa que representa oportunidade ímpar de verificação se o prazo estabelecido pela LRF foi cumprido pelos municípios.

A pesquisa é ainda importante para a sociedade no aspecto participativo. Os cidadãos terão conhecimento sobre o cumprimento da principal lei de transparência em vigor no Brasil. O resultado dessa pesquisa enfatizará a adoção dos dispositivos legais por parte dos gestores públicos, além de convidar a população brasileira a fiscalizar e acompanhar o uso dos recursos por parte de seu maior agente. Este artigo traz contribuição fundamental aos profissionais que realizarão a divulgação dos orçamentos nos portais eletrônicos dos municípios.

## 1 Teoria da Agência

O funcionamento das entidades brasileiras, públicas e privadas, é semelhante em relação à estrutura de utilização dos recursos de terceiros. As organizações modernas costumam funcionar de maneira centralizadora, com pessoas dispostas a investir seus recursos em fundos específicos, que serão utilizados por um único gestor, tendo este a atribuição de obter os melhores resultados possíveis de acordo com a visão da população investidora.

É notável a existência da relação de agência, que pode existir de maneira parecida entre governo e sociedade, ou entre empresa e acionista, uma vez que, em ambos os casos, há um contrato sob o qual uma ou mais pessoas, denominadas principais, engajam outras pessoas, agentes, para desempenhar os serviços que envolvam delegação de decisão aos agentes (JENSEN; MECKLING, 1976). Ainda de acordo com Jensen e Meckling (1976), existe uma boa razão para se acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com os melhores interesses do principal. Essa estrutura acontece sempre que uma das partes é admitida por

outra para tomar decisões de gestão que afetam os retornos que serão obtidos por esta última.

A Teoria da Agência se sustenta ao analisar o relacionamento dos membros de uma instituição, tendo em vista o fato de serem motivados por seus interesses pessoais. Está relacionada à existência de um contrato, em que o principal delega o agente para tomar decisões acerca da utilização dos recursos em nome do principal (KASSAI; KASSAI; NOSSA, 2000).

Os administradores devem ter pleno conhecimento de suas atribuições, pois têm de estar capacitados a administrar os recursos recolhidos pela população (HITT, 1999). Entretanto, as estruturas de agência podem apresentar diversos problemas econômicos e organizacionais. Um problema de agência ocorre quando os objetivos dos agentes e dos principais passam a não convergir da maneira esperada pelos principais. A relação principal-agente pode levar ao oportunismo administrativo, direcionando os gestores a agir com base em interesses de cunho pessoal (HITT, 1999). Assim, a Teoria da Agência passa a considerar inexistente o agente perfeito ou a elaboração de contratos completos, que não permitam desvio de conduta por parte dos agentes (MELLO, 2009).

É possível ainda estabelecer ligação entre as esferas públicas e a Teoria da Agência, pois estão satisfeitas as condições necessárias elencadas por Slomski (1999): (I) O agente possui diversos comportamentos a serem adotados; (II) A ação do agente afeta os resultados para ambas as partes; e (III) A ação do agente dificilmente está sendo observada pelo principal, o que resulta em assimetria informacional, que ocorre quando a capacidade de o principal monitorar o agente fica interrompida por motivos conhecidos somente pelo agente, de acordo com Akdere e Azevedo (2006). Segundo Mello (2009), assume-se que, com a existência da assimetria informacional, a dificuldade está em aceitar que o agente (gestor público)

A Teoria da Agência relacionada ao Setor Público engloba a existência de contrato sob o qual a sociedade engaja o governo para desempenhar funções, de modo a atingir o resultado esperado pelos cidadãos.

tomará as decisões certas para atingir os interesses do principal (sociedade) (SLOMSKI, 2009).

Assim, considerando as ideias de Slomski (1999), tem-se que a Teoria da Agência relacionada ao Setor Público engloba a existência de contrato sob o qual a sociedade (principal) engaja o governo (agente) para desempenhar funções, de modo a atingir o resultado esperado pelos cidadãos (principal). Como a relação entre sociedade e governo envolve a aceitação de diversos contratos com alto grau de complexidade, faz-se necessária a elaboração de mecanismos capazes de permitir ao cidadão acesso à fiscalização do uso de recursos públicos por parte dos gestores (SLOMSKI, 2003). Conclui-se, então, que a adoção de medidas transparentes de gestão permite à sociedade o acompanhamento mais detalhado das realizações do Estado. A divulgação eficaz de informações é, portanto, essencial para garantir que os cidadãos compreendam, de maneira mais relevante, o desempenho dos gestores públicos (MELLO, 2009; MOON, 2002).

As ações alinhadas à Governança Corporativa são soluções consideráveis para os problemas

de agência, já que estão envolvidas diretamente em solucionar harmonicamente as diferenças entre as partes envolvidas (HOPE, 2002). Baseando-se em Carvalho (2002), é possível concluir que a Governança Corporativa é um conjunto de princípios que impõem a maneira de realização do processo decisório dentro de uma organização. Basicamente, são regras necessárias à diminuição da incidência dos problemas de agência aliada a uma boa política de divulgação de informação sobre a execução dos recursos utilizados.

O principal pode limitar a divergência de interesses, estabelecendo incentivos ao agente, como o reconhecimento de uma boa execução do trabalho planejado. Todavia, é improvável que o agente sempre se disponha a tomar decisões ótimas do ponto de vista do principal. Logo, é necessário que a parte do principal fiscalize a gestão do agente, para que não haja desvio de planejamento na consecução das metas (EISENHARDT, 1989).

Os mecanismos de Governança Corporativa são capazes de reduzir drasticamente os conflitos de agência (GOSWANI, 2002). Entre eles, cabe maior atenção para a ampla divulgação de relatórios e informações contábeis que possam traduzir o desempenho obtido relativamente às atribuições do agente (CABRI; FERRARI; LEONARDI, 2005). Os princípios de Governança Corporativa exigem que haja transparência em todo o processo decisório, assim como na avaliação dos objetivos conquistados (CHOUDRIE; GHINEA; WEERAKKODY, 2004). Dessa maneira, a sociedade será capaz de estabelecer raciocínios críticos sobre os resultados obtidos e sobre a gestão de seus recursos por parte dos agentes.

## 2 Instrumentos de Transparência Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que relatórios de gestão sejam disponibilizados ao

controle público, com o fim de que a arrecadação e execução dos recursos públicos sejam avaliadas pela população. A Lei de Responsabilidade Fiscal disponibilizou, em seu artigo 48, os instrumentos necessários à transparência dos atos da administração pública, entenda-se essa transparência como ativa. A Controladoria Geral da União (CGU) conceitua transparência ativa “como aquela que a administração pública tem um custo para divulgar as informações e milhares de pessoas podem acessar as informações disponibilizadas” (2012). Os instrumentos exigidos são os planos, os orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, além dos relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, inclusive as versões simplificadas desses instrumentos.

O Plano Plurianual é uma lei de iniciativa do Chefe do Poder Executivo e um instrumento de ação do governo de médio prazo. Deve estabelecer, de maneira regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas do governo para despesa de capital e para as relativas aos programas de duração continuada (ANDRADE, 2002). Tem sua utilidade para um período de quatro anos, a fim de que o governo execute seus projetos para a consecução dos objetivos e metas fiscais. É importante destacar que o plano plurianual é uma tendência das ações do governo. Sendo assim, a Lei Orçamentária Anual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverão estar em consonância com as propostas oferecidas pelo Plano Plurianual (GATTRINGER, 2004; GIACOMONI, 2005).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem a função de estabelecer metas e prioridades da administração pública federal. Deve incluir despesas de capital e orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual, contemplando os aspectos da legislação tributária (CF, 1988, art. 165, § 2º). De acordo com Silva (2004), a Lei de Diretrizes Orçamentárias é utilizada como instrumento de planejamento operacional do governo, uma vez que a Lei de Responsabilidade Fiscal atribuiu

à Lei de Diretrizes Orçamentárias funções de planejamento operacional voltadas ao equilíbrio entre receitas e despesas (SANTANA JUNIOR; LIBONATI; VASCONCELOS, 2009).

Seguindo as orientações impostas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei Orçamentária Anual deve estar atrelada à política econômico-financeira e à execução do planejamento de trabalho do governo, que deve ser prestada pelos órgãos diretos e indiretos da Administração (SANTANA JUNIOR; REIS, 2001). Giacomoni (2005) afirma que a Lei Orçamentária Anual é instrumento de curto prazo, que operacionaliza os programas governamentais de médio prazo, os quais são responsáveis por atingir o planejamento imposto pelos planos nacionais, em que estão definidas as metas, os objetivos e as políticas básicas. Além disso, a Lei nº 4.320/1964 determina que a organização da Lei Orçamentária Anual deve seguir orientações de orçamento-programa, definindo programas, subprogramas, projetos de execução da ação do governo por categorias econômicas, por funções e por unidades orçamentárias (MILESKI, 2003).

O instrumento de transparência fiscal denominado Prestação de Contas é um documento em que o administrador público demonstrará sua situação organizacional para a sociedade.

O instrumento de transparência fiscal denominado Prestação de Contas é um documento em que o administrador público demonstrará sua situação organizacional para a sociedade. A prestação de contas realizada para a população deveria ser a mesma informada pelos municípios aos Tribunais de Contas, entretanto, os municípios divulgam apenas os aspectos que julgam relevantes (CRUZ, 2006; SANTANA JUNIOR; LIBONATI; VASCONCELOS, 2009).

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária tem de ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, de acordo com a Constituição Federal de 1988 (art. 165, § 3º) e deve abranger todos os Poderes da Administração Pública. Nesse sentido, o relatório pretende demonstrar o comparativo de execução das receitas de acordo com sua previsão. Segundo Gattringer (2004), o Relatório Resumido de Execução Orçamentária deve ser publicado com periodicidade, permitindo ao cidadão o controle, o conhecimento, a análise e o acompanhamento da execução orçamentária dos governos. Dessa maneira, o cidadão tem a oportunidade de acompanhar, de modo transparente, a execução do planejamento orçamentário do governo (SANTANA JUNIOR; LIBONATI; VASCONCELOS, 2009).

O Relatório de Gestão Fiscal tem periodicidade quadrimestral. Foi incluído pela Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo ser emitido com o intuito de fiscalizar todos que são dependentes dos recursos do governo, no sentido de sempre atingir o equilíbrio das contas públicas (SANTANA JUNIOR; LIBONATI; VASCONCELOS, 2009). O relatório deve abranger o comportamento da realização da receita e da execução da despesa, e o detalhamento do alcance das metas e resultados, como também o acompanhamento e evolução da dívida pública (GATTRINGER, 2004). O relatório deve conter, ainda, os níveis máximos de gastos com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias e operações de crédito.

Se esses limites forem ultrapassados, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que medidas corretivas sejam tomadas imediatamente (CULAU; FORTIS, 2006).

A Lei de Responsabilidade Fiscal ainda elenca duas modalidades de divulgação necessárias pelas entidades públicas: os Relatórios de Execução da Receita e Despesa e os Relatórios Relativos a Contratos e Convênios. Os Relatórios de Execução da Receita e Despesa representa a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Já os Relatórios Relativos a Contratos e Convênios devem abranger detalhadamente as relações contratuais do Poder Público com entidades privadas.

Da análise do art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe que os instrumentos de transparência fiscal devem ser divulgados também em versões simplificadas, percebe-se a preocupação do legislador com a acessibilidade da informação, ou seja, a redução das dificuldades de entendimento por parte do cidadão. Nesse sentido, a transparência de que fala a LRF é mais do que simplesmente a publicidade dos dados (GATTRINGER, 2004). A LRF determina que a transparência deve ser assegurada, entre outras maneiras, pelo incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante a apreciação e elaboração de estratégias, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual (CULAU; FORTIS, 2006).

### 3 Procedimentos Metodológicos

Neste artigo, foi utilizado o método indutivo, enfatizando-se a comprovação empírica do estudo, com procedimento de análise dos dados coletados em amostragem investigativa acessando-se os portais de transparência dos municípios.

O estudo pode ser considerado exploratório, já que mede os níveis de qualidade dos *sites* dos municípios analisados quanto ao cumprimento das orientações dispostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. As técnicas de observação foram essenciais para o procedimento de coleta de dados, já que foi requerido exame detalhado das informações encontradas nos portais dos municípios. Foram utilizadas informações referentes à quantidade de habitantes por município, tendo como fonte o censo demográfico do IBGE do ano de 2000.

Foram identificados 299 municípios dentro da faixa populacional de 50 e 100 mil habitantes. Assim, para que os *sites* dos municípios fossem analisados de maneira qualitativa, fez-se necessária a delimitação de uma amostra dos municípios com essa população. A seleção de amostragem envolveu o trabalho desenvolvido por Biderman e Puttomatti, pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas, que desenvolveram estudo para a Associação Contas Abertas, (<http://indicedetransparencia.com>), que trata da criação de um índice que mede a transparência aplicado aos *sites* de estados brasileiros. De acordo com a metodologia abordada por Biderman e Puttomatti, o índice é calculado de acordo com três considerações: (1) o conteúdo disponível no *site*, que corresponde a 60% do total; (2) a disponibilização de séries históricas, entre um e cinco anos, e a frequência da atualização, que correspondem a 7% do total; (3) A usabilidade do portal, que representa 33% do total, em um total geral de 100%.

Com base na criação do Índice de Transparência Estadual, pesquisadores da Associação Contas Abertas desenvolveram um *ranking*, envolvendo todos os estados da Federação, ordenados de acordo com a nota obtida por seu portal de transparência. Assim, a amostragem escolhida neste trabalho foi selecionada a partir do *ranking* disponibilizado pela Associação Contas Abertas, sendo escolhidos apenas os municípios dos estados que obtiveram as notas mais baixas em

relação as suas respectivas regiões. Ou seja, um estado de cada região brasileira foi selecionado, sendo estes por obterem a nota mais baixa dentre os outros de suas respectivas regiões. Foi formada assim uma amostra de 28 municípios, sendo um do estado do Acre (Região Norte), três do estado do Piauí (Região Nordeste), quatro do estado do Mato Grosso (Região Centro-Oeste), onze do estado do Rio de Janeiro (Região Sudeste) e nove do estado de Santa Catarina (Região Sul). Quanto ao tipo de amostragem, essa investigação utiliza o não probabilístico, visto que a escolha dos elementos da amostra foi realizada de forma não aleatória, existindo um procedimento de seleção dos elementos da população segundo critérios preestabelecidos no referido *ranking* (CORRAR; THEÓPHILO, 2008).

O presente estudo, portanto, teve a construção de um índice próprio de transparência, em que os critérios utilizados para a avaliação dos *sites* de transparência dos municípios analisados foram construídos com base no trabalho desenvolvido por Santana Junior, Libonati e Vasconcelos (2009), juntamente com o mencionado trabalho da Associação Contas Abertas. O índice foi composto com os critérios relativos à usabilidade dos *sites*, correspondendo a 30% do índice; com a comprovação da divulgação dos instrumentos de transparência fiscal propostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, correspondendo a 60% do índice; e, por fim, com a constatação de séries históricas dos dados e pela frequência de sua atualização, correspondendo a 10% do índice (APÊNDICE A). Os aspectos de pontuação utilizados para a construção de cada categoria podem ser encontrados nas descrições do QUADRO 1, bem como no Apêndice A.



QUADRO 1 - Categorias de análise dos portais de transparência dos municípios

| Categoria                                   | Itens de Investigação   | Pontos    |
|---|---|-----------|
| Aspectos do Portal<br>30%                   | O <i>site</i> do Portal apresenta a ferramenta de “Mapa do Sítio” ou “Busca” para facilitar a busca de informações por parte do usuário | 1         |
|   | O <i>site</i> apresenta glossário dos termos técnicos.  | 1         |
|   | O glossário, se existir, facilita a compreensão das informações disponibilizadas  | 1         |
|   | Há uma área com perguntas e respostas frequentes  | 1         |
|   | O <i>site</i> do Portal divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato institucional   | 1         |
|   | O <i>site</i> do Portal divulga o contato com o Tribunal de Contas, o Ministério Público ou Câmara Federal para incentivar denúncias    | 1         |
|   | As informações apresentadas possibilitam interatividade ( <i>chat</i> )   | 1         |
|   | Existe possibilidade de <i>download</i> dos dados   | 1         |
| Instrumentos de Transparência Fiscal<br>60% | Plano Plurianual  | 1         |
|   | Lei de Diretrizes Orçamentárias   | 1         |
|   | Lei de Orçamento Anual  | 1         |
|   | Prestação de Contas   | 1         |
|   | Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária   | 1         |
|   | Relatório de Gestão Fiscal  | 1         |
|   | Relatórios da Execução da Receita/Despesa   | 1         |
| Relatórios Relativos a Contratos/Convênios  | 1   |           |
| Frequência de Atualização<br>10%            | Dados em tempo real   | 1         |
|   | Disponibilização de séries históricas de dados orçamentários e financeiros  | 1         |
|   | Periodicidade de disponibilização de dados (diário, semanal, mensal e anual)  | 1         |
| <b>Total</b>                                |   | <b>19</b> |

FONTE: Bardin (2011); Geraldês (2006); Santana Júnior, Libonati e Vasconcelos (2009)

Assim, o total de pontos que os municípios podem alcançar é 19, correspondendo à nota 10 no *ranking* de transparência municipal, a nota máxima, conforme aplicação da fórmula elaborada exclusivamente para este estudo:

$$IT = \frac{\Sigma A1 \times 3 + \Sigma A2 \times 6 + \Sigma A3}{7,5}$$

Na fórmula, IT significa o índice de transparência obtido do município; A1 significa os pontos obtidos no critério “Aspectos do Portal”; A2 significa os pontos obtidos no critério “Instrumentos de Transparência Fiscal”; e A3 significa os pontos obtidos no critério “Frequência de Atualização”. Assim, a soma de pontos de cada critério multiplicado por seus respectivos pesos é dividida pelo número 7,5, a fim de criar uma escala que obtenha como nota máxima o número 10.

Para uma análise mais robusta dos dados encontrados, pretende-se analisar a mediana dos índices de transparência encontrados, pois esta medida representa o valor situado de tal forma no conjunto, que o separa em dois subconjuntos de mesmo número de elementos (CIENFUEGOS, 2005). Assim, será possível separar a metade da amostra que teve desempenho superior da metade da amostra que teve desempenho inferior. Seguindo a análise estatística, pretende-se analisar o desvio-padrão das notas obtidas pelos municípios, uma vez que esta medida indica a dispersão dos elementos em relação à média.

Por fim, pretende-se analisar a correlação entre os instrumentos de planejamento (Lei Orçamentária Anual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Plano Plurianual) e os instrumentos de gestão (Relatórios Resumidos de Gestão Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e Relatórios de Execução

da Receita e Despesa). A técnica estatística de correlação é utilizada para analisar a relação entre as diversas variáveis existentes, ou seja, é uma métrica que mede o relacionamento matemático de duas variáveis. Os resultados obtidos podem indicar correlação positiva, negativa ou nula. A correlação positiva apresenta uma relação direta entre as variáveis, enquanto a correlação negativa apresenta uma relação inversa. A correlação nula indica que as variáveis não estão relacionadas linearmente, sendo o valor da correlação bastante próximo de zero (CORRAR; THEÓPHILO, 2008). Desse modo, poderá ser verificada a possibilidade de o cidadão conseguir relacionar o planejamento e a execução por meio da análise dos instrumentos.

## 4 Portais de Transparência Fiscal

Seguindo as informações divulgadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com base nos relatos emitidos previamente ao Censo 2010, constata-se que o Brasil possui atualmente 5.565 municípios dispostos em cinco regiões. Entre esses municípios, vinte e oito foram selecionados para que seus portais fossem analisados, conforme QUADRO 2.

QUADRO 2 – Relação de municípios analisados

Continua

| Região       | Estado      | Município        | Nº | Portal Analisado                          |
|--------------|-------------|------------------|----|---|
| Norte        | Acre        | Cruzeiro do Sul  | 1  | www.cruzeirodosul.ac.gov.br/transparencia |
|              |             | Floriano         | 2  | www.floriano.pi.gov.br                    |
| Nordeste     | Piauí       | Picos            | 3  | www.picos.pi.gov.br                       |
|              |             | Piriri           | 4  | www.piripiri.pi.gov.br/novo/              |
|              |             | Barra do Garças  | 5  | www.barradogarcas.com/2010                |
| Centro-Oeste | Mato Grosso | Cáceres          | 6  | www.caceres.mt.gov.br                     |
|              |             | Sinop            | 7  | www.sinop.mt.gov.br                       |
|              |             | Tangará da Serra | 8  | www.tangaradaserra.mt.gov.br              |

QUADRO 2 – Relação de municípios analisados

Conclusão

| Região  | Estado         | Município  | Nº | Portal Analisado   |
|---------|----------------|--|----|--|
| Sudeste | Rio De Janeiro | Araruama   | 9  | <a href="http://www.araruama.rj.gov.br/index.php/portal-da-transparencia">www.araruama.rj.gov.br/index.php/portal-da-transparencia</a> |
|         |                | Barra do Pirai   | 10 | <a href="http://www.pmbp.rj.gov.br">www.pmbp.rj.gov.br</a>   |
|         |                | Itaguaí  | 11 | <a href="http://www.prefeituraitaguaei.com.br">www.prefeituraitaguaei.com.br</a>   |
|         |                | Itaperuna  | 12 | <a href="http://www.itaperuna.rj.gov.br">www.itaperuna.rj.gov.br</a>   |
|         |                | Japeri   | 13 | <a href="http://www.japeri.rj.gov.br">www.japeri.rj.gov.br</a>   |
|         |                | Maricá   | 14 | <a href="http://www.marica.rj.gov.br/transparencia/">www.marica.rj.gov.br/transparencia/</a>   |
|         |                | São Pedro da Aldeia  | 15 | <a href="http://www.cogemspa.com.br">www.cogemspa.com.br</a>   |
|         |                | Saquarema  | 16 | <a href="http://www.transparencia.saquarema.rj.gov.br/pronimtb">www.transparencia.saquarema.rj.gov.br/pronimtb</a>                     |
|         |                | Seropédica   | 17 | <a href="http://www.seropedica.rj.gov.br">www.seropedica.rj.gov.br</a>   |
|         |                | Três Rios  | 18 | <a href="http://www.tresrios.rj.gov.br/v2007/n/info_transparencia.php">www.tresrios.rj.gov.br/v2007/n/info_transparencia.php</a>       |
|         |                | Valença  | 19 | <a href="http://www.valenca.rj.gov.br">www.valenca.rj.gov.br</a>   |
| Sul     | Santa Catarina | Araranguá  | 20 | <a href="http://www.ararangua.net/?acao=home">www.ararangua.net/?acao=home</a>   |
|         |                | Balneário Camboriú   | 21 | <a href="http://www.balneariocamboriui.sc.gov.br">www.balneariocamboriui.sc.gov.br</a>   |
|         |                | Brusque  | 22 | <a href="http://www.brusque.sc.gov.br/web/">www.brusque.sc.gov.br/web/</a>   |
|         |                | Caçador  | 23 | <a href="http://www.cacador.sc.gov.br/portal">www.cacador.sc.gov.br/portal</a>   |
|         |                | Canoinhas  | 24 | <a href="http://www.pmc.sc.gov.br">www.pmc.sc.gov.br</a>   |
|         |                | Concórdia  | 25 | <a href="http://www.concordia.sc.gov.br">www.concordia.sc.gov.br</a>   |
|         |                | Rios do Sul  | 26 | <a href="http://www.riodosul.sc.gov.br">www.riodosul.sc.gov.br</a>   |
|         |                | São Bento do Sul   | 27 | <a href="http://www.saobentodosul.sc.gov.br/novo">www.saobentodosul.sc.gov.br/novo</a>   |
| Tubarão | 28             | <a href="http://www.tubarao.sc.gov.br">www.tubarao.sc.gov.br</a> |    |  |

FONTE: Os autores (2014)

Nas regiões Norte e Nordeste, foram analisados quatro municípios, pertencentes aos estados do Acre e Piauí. Essas regiões mantêm, juntas, 2.243 municípios, com aproximadamente 69 milhões de habitantes no total. A densidade demográfica é de 4,12 habitantes por quilômetro quadrado na região Norte, e de 34,15 habitantes por quilômetro quadrado na região Nordeste.

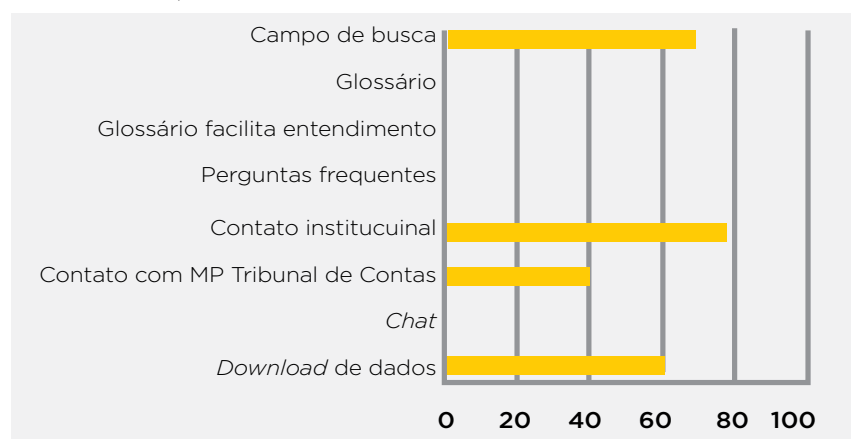
Na Região Centro-Oeste, foram analisados quatro municípios do estado do Mato Grosso. Essa região possui 466 municípios, com o total aproximado de 14 milhões de habitantes e densidade demográfica na faixa de 8,75 habitantes por quilômetro quadrado.

Nas regiões Sul e Sudeste, foram analisados vinte municípios, situados nos estados de Santa Catarina e Rio de Janeiro. Juntas, essas regiões têm população estimada em 100 milhões de habitantes, dividida em um total de 2.786 municípios. Apesar de ocuparem território menor que o das regiões Norte e Nordeste, apresentam população numericamente superior. Assim, a densidade demográfica da Região Sul é de 48,58 habitantes por quilômetro quadrado, e a densidade demográfica da Região Sudeste é de 86,92 habitantes por quilômetro quadrado.

## 5 Análise dos Portais de Transparência Fiscal

Os portais de transparência fiscal dos 28 municípios analisados apresentam algumas falhas em comum em relação à usabilidade. Por exemplo, conforme GRÁF. 1, em nenhum dos *sites* foi possível identificar elementos como glossário de termos técnicos ou área em que estivessem postadas perguntas frequentes feitas pelos usuários. Em nenhuma das páginas eletrônicas existe a possibilidade de conversação por meio de *chat* e apenas 39,29% dos *sites* fornecem *links* de contato que incentivam denúncias de irregularidades, como os *links* do Tribunal de Contas, do Ministério Público ou da Câmara Federal.

GRÁFICO 1 - Aspectos do Portal



FONTE: Os autores (2014)

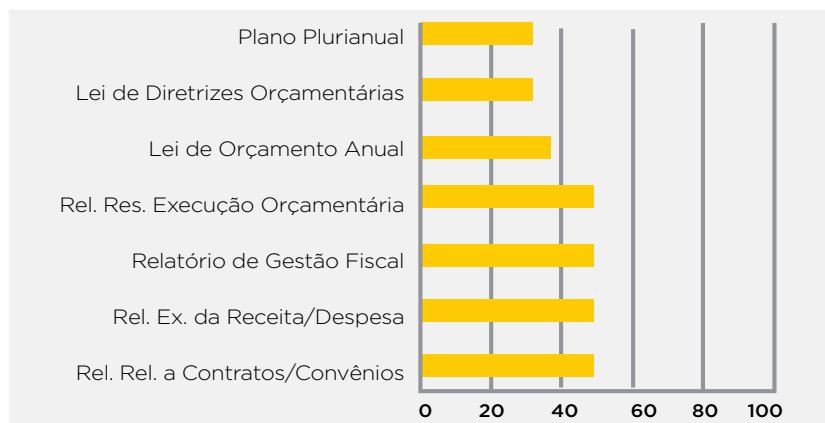
Seguindo na análise do acesso aos portais pelos usuários, destacam-se os pontos positivos encontrados. Por exemplo, a possibilidade de *download* dos dados disponíveis está presente em 60,71% dos sites, bem como a divulgação de formulário de contato institucional e a presença de campo de busca que facilite a pesquisa no percentual de 78,57% e 67,86% respectivamente, conforme disposições do GRAF. 1.

Nesse quesito da análise, cabe ressaltar o ponto negativo ao acesso ao portal de transparência do município de Itaperuna/RJ. O *site* apresenta um *link* denominado “Contas Públicas”, entretanto, ao se acessar o referido *link*, não é possível visualizar nenhuma informação, pois nenhuma das opções apresentadas funciona corretamente. Cabe ressaltar também que o portal de transparência de Itaperuna recebeu destaque por ser um dos três municípios a não somar nenhum ponto na análise dos portais, sendo considerado o pior na consolidação do *ranking* dos municípios analisados. Os outros portais que não somaram pontos na análise foram os dos municípios de Caçador e de Rio do Sul, ambos no estado de Santa Catarina, conforme TAB. 1.

A maior parte da composição do índice de transparência é dada pela divulgação dos instrumentos de transparência fiscal citados pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Na análise dos portais, nenhum dos componentes deste quesito foi encontrado em percentual superior a 50% (GRÁF. 2). Por exemplo, em apenas 28,57% dos *sites* foi possível encontrar dados referentes ao Plano Plurianual e à Lei de Diretrizes Orçamentárias. O maior fator negativo do conjunto que representa a amostra do estudo é o fato de que não existe, em nenhum dos portais analisados, divulgação do instrumento de transparência fiscal denominado Prestação de Contas.

O GRÁF. 2 aponta os percentuais de divulgação dos instrumentos de transparência fiscal pelos municípios.

GRÁFICO 2 - Instrumentos de transparência fiscal



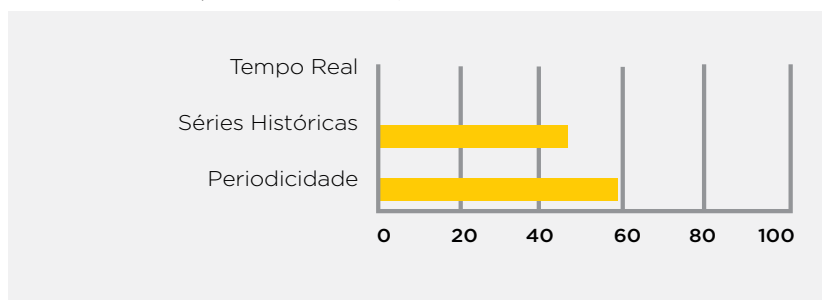
FONTE: Os autores (2014)

Nesse quesito de análise, é importante destacar que a porcentagem obtida pelos sites dos municípios foi bastante baixa. Os instrumentos denominados Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária, Relatórios de Gestão Fiscal e Relatórios da Execução da Receita e Despesa são encontrados em apenas 42,86% dos sites. A Lei Orçamentária Anual é apresentada em 32,14% dos portais, enquanto os Relatórios Relativos a Contratos e Convênios são encontrados em 35,71%.

Os aspectos abordados nesse quesito são os portais de transparência dos municípios de Picos/PI, Piriri/PI, Itaperuna/RJ, Saquarema/RJ, Seropédica/RJ, Valença/RJ, Caçador/SC e Rio do Sul/SC. Em todos eles não há nenhuma divulgação de instrumentos de transparência fiscal (APÊNDICE A). Outro ponto importante a destacar foi verificado no portal de transparência de Balneário Camboriú. Excluindo-se o instrumento Prestação de Contas, este portal disponibiliza todos os outros instrumentos de transparência fiscal abordados neste estudo e previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal. O portal de transparência de Balneário Camboriú foi considerado pelo estudo o melhor dos portais, liderando o ranking proposto, conforme TAB. 1.

Quanto à frequência de atualização dos portais, nenhum dos municípios analisados disponibiliza suas informações em tempo real (GRÁF. 3), contrariando o que define a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 48, parágrafo único, inciso II, em que são descritas maneiras de disponibilização dos dados financeiros do Poder Público, quando estabelece a “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público”.

GRÁFICO 3 - Frequência de atualização



FONTE: Os autores (2014)

Os outros componentes do quesito atingiram percentual próximo a 50%. Por exemplo, 46,43% dos portais analisados disponibilizam séries históricas dos dados, considerando o mínimo de cinco anos anteriores, ou seja, pelo menos a partir de 2007. Quanto à periodicidade de disponibilização dos dados, diária, semanal, mensal ou anual, 57,14% dos municípios apresentam periodicidade correspondente a pelo menos uma dessas frequências.

Entre os municípios que divulgam seus instrumentos de transparência fiscal, apenas dois não conseguiram somar pontos neste quesito, Floriano/PI e São Pedro da Aldeia/RJ. Assim, de acordo com os critérios adotados para a construção do índice de transparência e sua posterior aplicação aos *sites* dos municípios analisados, o *ranking* de transparência adotado neste trabalho é disposto na TAB. 1.

TABELA 1 – *Ranking* geral dos municípios analisados

| Clas. | Uf | Região       | Município           | Índice | Clas. | Uf | Região       | Município       | Índice |
|-------|----|--------------|---------------------|--------|-------|----|--------------|-----------------|--------|
| 1º    | SC | Sul          | Balneário Camboriú  | 7,07   | 15º   | SC | Sul          | Brusque         | 3,33   |
| 2º    | MT | Centro-Oeste | Tangará da Serra    | 6,67   | 16º   | RJ | Sudeste      | Araruama        | 3,20   |
| 3º    | PI | Nordeste     | Floriano            | 5,60   | 17º   | AC | Norte        | Cruzeiro do Sul | 2,93   |
| 4º    | MT | Centro-Oeste | Cáceres             | 5,47   | 18º   | MT | Centro-Oeste | Barra do Garças | 2,27   |
| 5º    | SC | Sul          | Tubarão             | 5,47   | 19º   | RJ | Sudeste      | Japeri          | 2,13   |
| 6º    | MT | Centro-Oeste | Sinop               | 5,07   | 20º   | RJ | Sudeste      | Três Rios       | 1,73   |
| 7º    | SC | Sul          | Araranguá           | 5,07   | 21º   | RJ | Sudeste      | Valença         | 1,20   |
| 8º    | RJ | Sudeste      | Maricá              | 4,53   | 22º   | PI | Nordeste     | Picos           | 0,80   |
| 9º    | SC | Sul          | Concórdia           | 4,27   | 23º   | PI | Nordeste     | Piriri          | 0,80   |
| 10º   | RJ | Sudeste      | São Pedro da Aldeia | 4,00   | 24º   | RJ | Sudeste      | Saquarema       | 0,80   |
| 11º   | RJ | Sudeste      | Itaguaí             | 3,87   | 25º   | RJ | Sudeste      | Seropédica      | 0,80   |
| 12º   | SC | Sul          | Canoinhas           | 3,87   | 26º   | RJ | Sudeste      | Itaperuna       | 0,00   |
| 13º   | SC | Sul          | São Bento do Sul    | 3,87   | 27º   | SC | Sul          | Caçador         | 0,00   |
| 14º   | RJ | Sudeste      | Barra do Pirai      | 3,47   | 28º   | SC | Sul          | Rio do Sul      | 0,00   |

FONTE: Os autores (2014)

As notas obtidas pelos municípios estão bastante abaixo do esperado pelas atribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal. A mediana encontrada pelo estudo foi de 3,4, separando-se a metade da amostra com resultados superiores da metade da amostra que apresenta resultados mais baixos, ou seja, entre os municípios de Barra do Pirai/RJ e Brusque/SC. O desvio-padrão encontrado foi de 2,08, que simboliza a dispersão dos valores em relação à média, que, no caso, é de 3,15. O desvio-padrão é alto quando comparado com a média, esse fato comprova que existe grande diferença entre os níveis de transparência dos municípios.

No intuito de investigar a existência da relação entre a divulgação dos instrumentos de planejamento e a divulgação de informações de gestão, foi utilizada a técnica estatística de correlação linear. O resultado encontrado foi a correlação de 0,067, ou seja, valor bastante próximo de zero, o que significa que não existe relação direta ou indireta entre a divulgação de instrumentos de planejamento e a divulgação de instrumentos

de gestão. De acordo com a métrica utilizada pelo estudo, não há padrão na divulgação de tais instrumentos fiscais. Diante da amostra analisada, é possível concluir que, na maioria dos municípios que divulgam informações fiscais, pode ser que o cidadão tenha dificuldade em extrair conclusões significativas a respeito da comparação entre o planejamento de governo e a gestão estatal.

## Considerações Finais

O estudo realizado permite perceber que os gestores municipais, na totalidade da amostra, demonstram preocupação em manter disponível um portal de transparência fiscal. Verifica-se que o cumprimento da LRF não está sendo garantido na maioria dos municípios pesquisados. A qualidade da disponibilização dos dados encontra-se comprometida, porque na maioria dos municípios estudados existe baixo percentual de transparência.

É possível afirmar que os usuários que não estão habituados à linguagem técnica ou que não têm conhecimento suficiente dos termos empregados nos planos e leis orçamentárias não conseguem chegar a conclusões completamente acertadas quanto aos dados disponibilizados. Por exemplo, o fato de não existir nenhum glossário ou área de perguntas frequentes nos 28 *sites* investigados evidencia a possível dificuldade de análise de pessoas leigas no assunto. Acresça-se a isso o fato de que a disponibilização dos relatórios não está completa, conforme exige a LRF e alguns portais não divulgam nenhum dos instrumentos de transparência fiscal. Outro ponto que contraria a LRF é que nenhum dos municípios divulga suas informações em tempo real. Quanto a esse quesito, pode-se afirmar que os preceitos estabelecidos em lei não estão sendo cumpridos.

É possível, pois, concluir que os gestores

municipais estão cumprindo apenas em parte suas obrigações legais, pois disponibilizam nos portais de transparência de seus municípios apenas alguns instrumentos de transparência fiscal. Não existe preocupação de que o usuário entenda os dados divulgados, ou seja, não há predisposição dos gestores em divulgar informações fiscais de maneira clara e conclusiva para a sociedade. É possível perceber que nos portais faltam avaliações de desempenho, não havendo nenhum controle superior capaz de avaliar e discutir tais questões com os gestores dos *sites*.

Este estudo sugere que os portais sejam avaliados e que o *feedback* seja dado pelos principais na relação de agência, uma vez que são eles os maiores beneficiários da disponibilização eficaz das informações prestadas pelos municípios. Cabe ressaltar ainda o papel da contabilidade governamental como sistema de informações, de modo a tornar possível a instauração de gestão pública remodelada, participativa, acessível e que assegure os melhores níveis de transparência governamental.

A realização do trabalho foi limitada à análise de parte dos municípios com população na faixa entre 50 e 100 mil habitantes. Diante disso, podemos inferir que o resultado final do estudo poderia ser diferente, caso fosse analisada toda a população de municípios que se encaixam nesta faixa populacional.

Assim, torna-se necessário a realização de pesquisas futuras relacionadas aos assuntos tratados. Além disso, considera-se relevante reaplicar o estudo de modo a observar a evolução dos portais de transparência dos municípios, pois alguns podem estar em fase de adaptação, já que a obrigação legal é bastante recente.

- Recebido em: 27/05/2013
- Aprovado em: 01/07/2013

## Referências

- AKDERE, M.; AZEVEDO, R. Agency theory implications for efficient contracts in organization development. **Organization Development Journal**, Chesterland, v. 24, n. 2, p. 43-54, 2006.
- ANDRADE, M. A. M. de. **Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre o sistema de planejamento governamental**. 2002. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/images/lrfeorcamentos.pdf>>. Acesso em: 16 jan. 2014.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BERTOT, John Carlo; JAEGER, Paul T. The e-government paradocs: better customer service doesn't necessarily cost less. **Government Information Quarterly**, v. 25, n. 2, p. 149-154, Apr. 2008.
- BIDERMAN, C. PUTTOMATTI, G.. **Metodologia do índice de transparência**. Disponível em: <[http://www.indicedetransparencia.org.br/?page\\_id=7](http://www.indicedetransparencia.org.br/?page_id=7)>. Acesso em: 19 jul. 2011.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2011.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2011.
- CABRI, G.; FERRARI, L.; LEONARDI, L.. A role-based mobile-agent approach to support e-democracy. **Applied Soft Computing**, Amsterdam, NL, v. 6, n. 1, p. 1-28, 2005.
- CARVALHO, Antônio Gledson de. Governança corporativa no Brasil em perspectiva. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 37, n. 3, p. 19-32, jul./set. 2002.
- CHOUDRIE, J.; GHINEA, G.; WEERAKKODY, V. Evaluating global e-government sites: a view using web diagnostic tools. **Electronic Journal of e-Government**, v. 2, n. 2, p. 105-114, Aug. 2004.
- CIENFUEGOS, Freddy. **Estatística aplicada** ao laboratório. Rio de Janeiro: Interciência, 2005.
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Escolha Virtual da CGU**. Brasília, 2012.
- CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa operacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- COUTINHO, Marcelo James Vasconcelos. Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico-conceitual. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 51, n. 3, p. 40-73, jul. 2000.



CRUZ, F. da. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CULAU, A. A.; FORTIS, Martin Francisco de Almeida. Transparência e controle social na administração pública federal brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11. 2006, Ciudad de Guatemala, **Anais...** Ciudad de Guatemala, 2006.

EISENHARDT, K. M. Agencytheory: anassessmentandreview. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

FANG, Z. E-government in digital era: concept, practice, and development. **International Journal of the Computer, the Internet and Management**, v. 10, n. 2, p. 1-22, 2002.

GATTRINGER, S. M. **A efetividade da transparência através dos instrumentos estabelecidos pela lei de responsabilidade fiscal**. 2004. 68 p. Monografia (Conclusão de Curso de Direito) - Universidade do Vale do Itajaí, São José, 2004.

GERALDES, E. A palavra negada: a incomunicação do site do Programa Fome Zero. In: ENCONTRO DE NÚCLEOS DE PESQUISA DA INTERCOM, 6. 2006, Brasília, DF. **Anais...** Brasília, 2006.

GHOSH, A.; ARORA, N. Role of e-governance frameworks in effective implementation. In: INTERNACIONAL CONFERENCE ON E-GOVERNANCE, 2005, Pakistan. **Proceedings...** Pakistan, 2005

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GOSWANI, P. R. Literacy, information, and governance in the digital era: an Indian scenario. **International Information & Library Review**, v. 34, n. 3, p. 235-246, 2002.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, Robert E. **Strategic management**: competitives and globalization - concepts and cases. 3rd. ed. Cincinnati, Ohio: South-Western College, 1999.

HOPE, K. R. From crisis to renewal: towards a successful implementation of the new partnership for Africa's development. **African Affairs**, v. 101, n. 404, p. 387-402, July 2002.

JAEGER, P. T. Deliberative democracy ans the conceptual foundations of electronic government. **Government Information Quarterly**, v. 22, n. 4, p. 702-719, 2005.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, W. H. Theory is the firm: managerial behavior, agency costs and ownership. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, Oct. 1976.

- SANTANA JUNIOR, J. J. B. de; LIBONATI, J. J.; VASCONCELOS, M. T. de C. Modelos de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos poderes e órgãos governamentais. CONGRESSO DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 2009, São Paulo, SP. **Anais...** São Paulo, 2009.
- KASSAI, S.; KASSAI, J. R.; NOSSA, V. **Pequenas empresas**: como é difícil levantar dinheiro. São Paulo, 2000.
- MACHADO JUNIOR, J. T. ; REIS, H. da C. **A Lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MELLO, G. R. de. **Estudo das práticas de governança eletrônica**: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão dos Estados Brasileiros. 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**: atividade financeira do estado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MOON, M. J. The evolution of e-governance among municipalities: rhetoric or reality? **Public Administration Review**, v. 62, n. 4, p. 424-433, July 2002.
- PEREIRA, L. C. B. Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 50, n. 4, p.5-29, out./dez., 1999.
- SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Teoria do agenciamento do estado**: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia Administração e Contabilidade. São Paulo, 1999.

## Apêndice - A

| Categoria                     | %    | ITENS DE INVESTIGAÇÃO  | PONTOS | 1    | 2   | 3   | 4   | 5    | 6    | 7    | 8    |   |  |
|-------------------------------|------|--|--------|------|-----|-----|-----|------|------|------|------|---|--|
|                               |      |  |        | AC   | PI  |     |     | MT   |      |      |      |   |  |
| Aspectos do Portal            | 30%  | O site do portal apresenta a ferramenta “Mapa do Sítio” ou “Busca” para facilitar a busca de informações do usuário        | 1      | 1    | 1   | 1   | 1   | 0    | 1    | 1    | 1    |   |  |
|                               |      | O site apresenta glossário dos termos  | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 0    |   |  |
|                               |      | O glossário, se existir, facilita a compreensão das informações disponibilizadas   | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 0    |   |  |
|                               |      | Há uma área com perguntas e respostas frequentes   | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 0    |   |  |
|                               |      | O site portal divulga um e-mail ou formulário de contato institucional   | 1      | 1    | 1   | 1   | 1   | 1    | 1    | 1    | 1    |   |  |
|                               |      | O site portal divulga o contato com o Tribunal de contas, o Ministério Público ou Câmara Federal para incentivar denúncias | 1      | 1    | 1   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 1    | 1 |  |
|                               |      | As informações apresentadas possibilitam interatividade (chat)   | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 0    | 0 |  |
|                               |      | Existe possibilidade de download de dados  | 1      | 0    | 1   | 0   | 0   | 0    | 0    | 1    | 1    | 1 |  |
| Instrumentos de Transparência | 60%  | Plano plurianual   | 1      | 0    | 1   | 0   | 0   | 0    | 1    | 1    | 1    |   |  |
|                               |      | Lei de diretrizes orçamentárias  | 1      | 0    | 1   | 0   | 0   | 0    | 1    | 1    | 1    |   |  |
|                               |      | Lei do orçamento anual   | 1      | 0    | 1   | 0   | 0   | 0    | 1    | 1    | 1    |   |  |
|                               |      | Prestação de contas  | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 0    |   |  |
|                               |      | Relatórios resumidos da execução orçamentária  | 1      | 1    | 1   | 0   | 0   | 1    | 1    | 0    | 1    |   |  |
|                               |      | Relatório de gestão fiscal   | 1      | 1    | 1   | 0   | 0   | 1    | 1    | 0    | 1    |   |  |
|                               |      | Relatórios de execução da receita/despesa  | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 1    | 0    |   |  |
|                               |      | Relatórios de execução da contratos/onvênios   | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 1    |   |  |
| Frequência de Atualização     | 10%  | Dados em tempo real  | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 0    |   |  |
|                               |      | Disponibilização de séries históricas de dados orçamentários e financeiros   | 1      | 0    | 0   | 0   | 0   | 1    | 1    | 1    | 1    |   |  |
|                               |      | Periodicidade de disponibilização de dados (diário, semanal e anual)   | 1      | 1    | 0   | 0   | 0   | 1    | 1    | 1    | 1    |   |  |
| Total                         | 100% |  | 19     | 6    | 9   | 2   | 2   | 5    | 10   | 10   | 12   |   |  |
|                               |      |  | 10     | 2,93 | 5,6 | 0,8 | 0,8 | 2,27 | 5,47 | 5,07 | 6,67 |   |  |

|  | 9   | 10   | 11   | 12 | 13   | 14   | 15 | 16  | 17  | 18   | 19  | 20   | 21   | 22   | 23 | 24   | 25   | 26 | 27   | 28   |      |
|--|-----|------|------|----|------|------|----|-----|-----|------|-----|------|------|------|----|------|------|----|------|------|------|
|  | RJ  |      |      |    |      |      |    |     |     |      |     | SC   |      |      |    |      |      |    |      |      |      |
|  | 0   | 0    | 0    | 1  | 1    | 1    | 0  | 1   | 1   | 0    | 1   | 1    | 1    | 1    | 0  | 0    | 0    | 0  | 1    | 1    |      |
|  | 0   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 0   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 0   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 0   | 1    | 0    | 0  | 1    | 1    | 1  | 1   | 1   | 1    | 1   | 1    | 1    | 1    | 0  | 0    | 1    | 0  | 1    | 1    | 1    |
|  | 0   | 1    | 1    | 0  | 0    | 1    | 1  | 0   | 0   | 0    | 1   | 1    | 0    | 1    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 0   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 1   | 1    | 1    | 0  | 0    | 1    | 1  | 0   | 0   | 1    | 0   | 1    | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 1    |
|  | 1   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 1  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 1    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 1    |
|  | 1   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 1  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 1    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 1    |
|  | 1   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 1  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 1    | 0    | 0  | 0    | 1    | 0  | 0    | 0    | 1    |
|  | 0   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 0   | 0    | 1    | 0  | 0    | 1    |    | 0   | 0   | 0    | 0   | 1    | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 0   | 0    | 0    | 0  | 0    | 1    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 1    | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 0  | 1    | 0    | 0    |
|  | 0   | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 0  | 0   | 0   | 1    | 0   | 1    | 1    | 0    | 0  | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 1    |
|  | 0   | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 1    | 1    | 0    | 0  | 1    | 0    | 0  | 1    | 1    | 1    |
|  | 0   | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 0    | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0    | 0    | 0    |
|  | 0   | 1    | 1    | 0  | 0    | 0    | 0  | 0   | 0   | 1    | 0   | 1    | 1    | 0    | 0  | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 1    |
|  | 0   | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 0  | 0   | 0   | 0    | 0   | 1    | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 0  | 1    | 1    | 1    |
|  | 5   | 8    | 8    | 0  | 4    | 8    | 7  | 2   | 2   | 4    | 3   | 10   | 12   | 7    | 0  | 7    | 8    | 0  | 8    | 10   | 10   |
|  | 3,2 | 3,47 | 3,87 | 0  | 2,13 | 4,53 | 4  | 0,8 | 0,8 | 1,73 | 1,2 | 5,07 | 7,07 | 3,33 | 0  | 3,87 | 4,27 | 0  | 3,87 | 5,47 | 5,47 |