



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ERIKA PATRÍCIA COSTA DE VASCONCELOS

**TRANSPARÊNCIA ATIVA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL EM 30 (TRINTA)
MUNICÍPIOS DAS REGIÕES NORTE E NORDESTE**

**JOÃO PESSOA
2018**

ERIKA PATRÍCIA COSTA DE VASCONCELOS

**TRANSPARÊNCIA ATIVA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL EM 30 (TRINTA)
MUNICÍPIOS DAS REGIÕES NORTE E NORDESTE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador Professor: Me. Edson Franco de Moraes

**JOÃO PESSOA
2018**

V331t Vasconcelos, Erika Patrícia Costa de.

Transparência Ativa da Informação contábil em 30 (trinta) municípios das regiões Norte e Nordeste / Erika Patrícia Costa de Vasconcelos. – João Pessoa, 2018.

52f.: il.

Orientador(a): Profº Msc. Edson Franco de Moraes.

Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

1. Lei de Acesso à Informação. 2. Transparência Ativa. 3. Lei de Responsabilidade Fiscal. 4. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. I. Título.

UFPB/CCSA/BS

CDU:657(043.2)

ERIKA PATRICIA COSTA DE VASCONCELOS

TRANSPARÊNCIA ATIVA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL EM 30(TRINTA)
MUNICÍPIOS DAS REGIÕES NORTE E NORDESTE

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Professor Me. Edson Franco de Moraes (Orientador)

Instituição: UFPB

Prof. Edson Franco de Moraes
DFCICCSA - UFPB
SIAPE 2155745

Membro: Professor Dr. Rommel de Santana Freire

Instituição: UFPB

Membro: Professor Me. Marcelo Pinheiro de Lucena

Instituição: UFPB

João Pessoa, 11 de Junho de 2018.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades;

A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior;

Ao meu orientador, professor Me. Edson Franco de Moraes pelo suporte no pouco tempo que lhe coube;

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional;

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

RESUMO

A pesquisa busca identificar se trinta municípios acima de 100.000 (cem) mil habitantes, distribuídos entre as Regiões Norte e Nordeste estão alinhados as diretrizes da Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação (LAI), no que se refere ao conceito de transparência ativa, instrumento regulamentado através da LAI, todavia já evidenciado em legislação anterior por meio da Lei Complementar nº 131/2009 – Lei da Transparência que viabiliza a obrigação de dar publicidade, através da Internet, de maneira voluntária, sem que haja uma solicitação prévia as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público de acordo com o que orienta o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) sob à égide da Lei nº 4.320/64, e em consonância com outro dispositivo legal que também trata do mesmo tema a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Foram examinadas as informações disponibilizadas pelos participantes da amostra nos anos de 2015, 2016 e 2017 nos portais eletrônicos das Prefeituras dos municípios selecionados. Os resultados mostraram que Parauebas no Norte e Caucaia no Nordeste apresentaram o melhor desempenho atingindo um nível significativo de transparência digital, Manaus e Porto Velho foram considerados municípios que oferecem um nível de transparência digital moderado. Fortaleza, Aracajú, São Luís, Recife, Natal, Salvador, Palmas, João Pessoa, Belém e Teresina obtiveram um nível fraco de transparência proativa. No ano de 2015, apenas 6,67% dos municípios envolvidos na pesquisa apresentaram concomitantemente em seus portais eletrônicos o Balanço Patrimonial (BP), Balanço Financeiro (BF) e Balanço Orçamentário (BO) além da Demonstração da Variação do Patrimônio (DVP) de acordo com a DCASP e também a Lei nº 4.320/64. O nível de transparência inexistente foi de 63,33% para apresentação do Balanço Patrimonial, 56,67% para o Balanço Orçamentário e outra vez 63,33% para Balanço Orçamentário e Demonstração da Variação do Patrimônio. No tocante ao nível de transparência avançada as duas regiões mantém um equilíbrio, visto que nenhuma conseguiu alcançar tamanha performance.

Palavras chaves: Lei de Acesso à Informação. Transparência Ativa. Lei de Responsabilidade Fiscal. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

ABSTRACT

The research seeks to identify if thirty municipalities above 100,000 (one hundred) thousand inhabitants, distributed between the North and Northeast Regions are aligned with the guidelines of Law 12,527 / 2011 - Law on Access to Information (LAI), regarding the concept of active transparency, an instrument regulated through the LAI, however already evidenced in previous legislation through Complementary Law no. 131/2009 - Transparency Law that makes possible the obligation to advertise, through the Internet, on a voluntary basis, without any prior request the Financial Statements Applied to the Public Sector in accordance with the Manual of Accounting Applied to the Public Sector (MCASP) under the aegis of Law No. 4,320 / 64, and in accordance with another legal provision that also deals with the same theme, the Complementary Law n° 101/2000 - Fiscal Responsibility Law (LRF). The information provided by the sample participants in the years 2015, 2016 and 2017 on the electronic portals of the municipalities of the selected municipalities was examined. The results showed that Parauebas in the North and Caucaia in the Northeast presented the best performance reaching a significant level of digital transparency, Manaus and Porto Velho were considered municipalities that offer a level of moderate digital transparency. Fortaleza, Aracaju, São Luís, Recife, Natal, Salvador, Palmas, João Pessoa, Belem and Teresina obtained a weak level of proactive transparency. In 2015, only 6.67% of the municipalities involved in the research presented concomitantly in their electronic portals the Balance Sheet (BP), Balance Sheet (BF) and Budget Balance Sheet (BO) in addition to the Statement of Variation of Assets (DVP) of according to DCASP and also Law No. 4,320 / 64. The non-existent level of transparency was 63.33% for presentation of the Balance Sheet, 56.67% for the Budget Balance Sheet and again 63.33% for Budget Balance and Statement of Changes in Equity. Regarding the level of advanced transparency the two regions maintains a balance, since none has managed to achieve such a performance.

Key words: Access to Information Law. Transparency Active. Fiscal Responsibility Law. Financial Statements Applied to the Public Sector

LISTA DE ABREVIATURAS

ART.	- Artigo
BF	- Balanço Financeiro
BO	- Balanço Orçamentário
BP	- Balanço Patrimonial
CF	- Constituição Federal
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CGU	- Controladoria Geral da União
DCASP	- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DE	- Dimensão Específica
DFC	- Demonstração de Fluxo de Caixa
DG	- Dimensão Geral
DMPL	- Demonstração da Mutação no Patrimônio Líquido
DT	- Dimensão Técnica
DVP	- Demonstrac�o da Varia�o Patrimonial
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	- International Federation of Accountants
IPSAS	- International Public Sector Accounting Standards
ITD	- �ndice de Transparência Digital
LAI	- Lei de Acesso � Informac�o
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC.T	- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBCASP	- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NE	- Notas Explicativas
SIC	- Serviço de Informac�o ao Cidadão
SOF	- Secretaria do Orçamento Federal
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
TIC	- Tecnologia da Informac�o e Comunica�o

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Trajetória do PL nº 219/2003 até a sanção da LAI.....	19
Figura 2 - Cronograma de Implantação das DCASP.....	28
Figura 3 - Nível de Transparência conforme distribuição percentual entre os 30 Municípios participantes da pesquisa	40

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	- Síntese da Lei nº12.527, de 18 de Novembro de 2011.....	16
Quadro 2	- Trajetórias de Restrições no Brasil até a LAI.....	17
Quadro 3	- Normas Técnicas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público.....	27
Quadro 4	- Resumo das Demonstrações Aplicadas ao Setor Público.....	29
Quadro 5	- Relação dos 30 municípios mais populosos da região Norte e Nordeste.....	33
Quadro 6	- Portal da Transparência dos 30 municípios mais populosos da Região Norte e Nordeste.....	34
Quadro 7	- Categorias de análise e indicadores do modelo.....	36
Quadro 8	- Critérios para pontuação.....	37
Quadro 9	- Nível de Transparência Digital.....	37
Quadro 10	- Resultado agrupado do Nível de Transparência Digital dos portais eletrônicos dos 30 Municípios mais populosos das Regiões Norte e Nordeste.....	39
Quadro 11	- Resultado do Nível de Transparência Digital por Indicador.....	41
Quadro 12	- Resultado do Nível de Transparência Digital por Indicador – DCASP – LEI nº 4.320/64.....	42

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	Tema e problema de pesquisa	13
1.2	Objetivos	13
1.2.1	Objetivo Geral	13
1.2.2	Objetivos específicos	14
1.3	Justificativa	14
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1	LEI nº 12.527/2011 - Lei de Acesso a Informação (LAI)	16
2.2	Transparência digital e governo eletrônico	21
2.3	A Lei Complementar nº101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) como mecanismo de Transparência Pública	23
2.4	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) à luz da Lei 4.320/64	26
3	METODOLOGIA	32
3.1	Tipologia de pesquisa	32
3.2	Procedimentos metodológicos	32
3.3	População e amostra	36
3.4	Delimitação do estudo	36
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	37
4.1	Informações básicas dos municípios estudados	37
4.2	Nível de Transparência Digital dos Portais Eletrônicos	38
4.3	Nível de transparência digital por indicador - DCASP	42
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
	REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

O sistema normativo jurídico do Brasil avançou quando, em 18 de novembro de 2011, sancionou a Lei nº 12.527, popularmente conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), e determinou através da mesma a utilização obrigatória da Internet mediante seus sítios eletrônicos para dar publicidade a dados classificados como indispensáveis ao interesse coletivo.

Segundo Hayashi, Rigolin e Barbosa (2015, p. 17), “o governo eletrônico pode ser visto como uma oportunidade de incrementar a participação da sociedade na gestão pública”. Esse mecanismo de aproximação com o Estado pode transformar a relação do governo com a sociedade e possibilitar desde então melhorias na administração pública uma vez que haverá instrumentos ao alcance da população para se expressar junto às ações governamentais.

Acesso à informação é um direito que foi previsto na Carta Magna de 1988, no inciso XXXIII do Capítulo I – dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos – que ordena sobre:

Art. 5º XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

O inciso XIV do artigo 5º e ainda os artigos 37 e 216 também abordaram o mesmo assunto, entretanto as garantias constitucionais mencionadas anteriormente foram regulamentadas através da LAI somente em 2011 de modo que a partir desta data a publicidade das informações públicas passou a ser a regra e o sigilo a exceção.

Todavia, assim como em todo processo histórico e evolutivo a Lei de Acesso à Informação foi precedida por uma legislação que já ansiava por procedimentos mais abrangentes no quesito que diz respeito à ampla divulgação das transações oficiais do governo. Em maio de 2000 foi sancionada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que discorreu sobre um conjunto peculiar de medidas a serem adotadas por entes da administração estatal direta e indireta todas alusivas à transparência pública e muito embora não tenha sido esse o propósito maior da LRF atribui-se à própria autoria do primeiro texto legal a dedicar um capítulo inteiro para tratar da Transparência como um instrumento no controle e fiscalização das contas públicas, impondo, inclusive, sanção a quem assim não o fizer.

Mais tarde, trilhando o mesmo caminho no que se refere ao preceito da transparência atrelado ao princípio constitucional da publicidade sobre os atos e fatos praticados pelos agentes públicos foi promulgada a Lei Complementar nº 131/2009 ou Lei da Transparência

que acrescentou dispositivos à LC nº101/2000 (LRF), estabelecendo os critérios a ser observados acerca das informações que deveriam ser disponibilizadas. Conforme Santos (2015, p.201) “esta lei prevê, portanto, um mecanismo de maior controle nas contas públicas. É um mecanismo de fiscalização e transparência”.

A LAI, portanto, é o resultado de um aprimoramento político ocorrido no país. É bem verdade que germinada sob um cenário de transformações num contexto de adequação aos padrões internacionais, a um ambiente de tecnologias amplamente desenvolvidas, unido a uma crescente insatisfação popular que busca maior clareza do Estado em suas condutas perante a sociedade. Com relação ao tema afirma Sánchez (2002, p.227) “o grau de democracia de um país deve ser medido atualmente a partir do volume e da qualidade das informações em circulação”, ou seja, o valor da informação como garantia da democracia é visto como uma verdade indiscutível.

Frente a um panorama cujo fornecimento de dados de maneira voluntaria, proativa e de interesse comum a todo cidadão é acolhido não apenas como um gesto de execução das leis, mas acima de tudo como um ato de atendimento as expectativas da comunidade diante daquilo que se julga ser correto não seria nenhum exagero dizer que nesse contexto a Contabilidade Pública desempenha um papel essencial ao materializar através das demonstrações contábeis as informações aspiradas concernentes a tudo o que é feito do erário público.

Muitos autores expressaram sua interpretação sobre a Contabilidade Pública. Um conceito dado por Mota (2006, p. 186) diz que Contabilidade Pública:

É o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Como conceitua Iudícibus (2000) a contabilidade tem como objetivo básico informar os usuários, com dados econômicos, a fim de garantir uma melhor tomada de decisão. E o caminho para materializar dados em informação são as Demonstrações produzidas por esta ciência, aqui em questão mais específica as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

1.1 Tema e problema de pesquisa

Retomando determinados conceitos descritos anteriormente temos então que a Contabilidade Pública é a linguagem usada por seus gestores como meio de comunicação para prestação de contas aos seus usuários da utilização das finanças públicas e o veículo empregado para desempenhar tal função são as Demonstrações Contábeis geradas pela Contabilidade de acordo com o que preconiza o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Contudo, obedecendo sempre o que estabelece a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/2000, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16.6).

A transparência ativa da informação contábil produzida no interior das Instituições Governamentais será evidenciada através da internet, conforme estabelece a Lei 12527/2011. Mas, a mesma lei determina também que os portais oficiais dos órgãos públicos estejam adequados a padrões de acessibilidade, divulgação da legislação que regulamenta a LAI em cada município, disponibilização de dados reaproveitáveis, ou seja, vários recursos de modo a assegurar o acesso à informação por qualquer indivíduo, sem distinção.

Posto isto, e por acreditar que, em razão do número de habitantes haverá mais recurso tecnológico e financeiro para que esses órgãos estejam prontos a atender às demandas do cidadão no que concerne a disponibilização de maneira proativa das informações de interesse coletivo, foram selecionados os quinze municípios mais populosos da Região Norte, bem como, os quinze mais populosos da Região Nordeste, ambos acima de 100.000 (cem mil) habitantes com o propósito de responder a seguinte questão de pesquisa: **Qual o nível de adequação dos trinta municípios mais populosos das Regiões Norte e Nordeste, ao que determina a Lei de Acesso à Informação no tocante a transparência ativa na divulgação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar se os trinta municípios das Regiões Norte e Nordeste com população acima de cem mil habitantes estão obedecendo a Lei nº 12.527/2011 no que se refere a transparência ativa das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público em seus portais eletrônicos.

1.2.2 Objetivos específicos

Tendo em vista que a trajetória que conduz ao alcance do objetivo geral transita pelo território dos objetivos específicos, procurou-se então:

- a) Conhecer as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) em harmonia com a Lei nº 4.320/64;
- b) Verificar através de aspectos gerais e técnicos se os portais eletrônicos dos municípios participantes da pesquisa estão adequados à LAI no tocante a viabilizar o acesso à informação;
- c) Demonstrar o nível de transparência digital relativo à disponibilização de maneira proativa das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público em cada município;

1.3 Justificativa

Este tema é relevante na medida em que acompanha as mudança na sociedade e juntamente com ela a necessidade de suprir seus anseios por informação e transparência pública. “com a difusão das novas tecnologias baseadas na Internet, [...] na qual a prestação de serviços e informações governamentais *on-line* passa a se tornar cada vez mais presente” (DINIZ, 2006 apud HAYASHI; RIGOLIN E BARBOSA, 2015, p.167). Conforme o que foi descrito acima a implementação de um sistema de acesso à informação tornou-se um caminho sem volta e compõe um elemento crucial para o aumento da confiança na relação indivíduo e governos.

A informação é um bem público, por isso, se faz necessário desconstruir a cultura do sigilo, a fim de que haja liberação de todos os dados retidos pelo Estado e a sociedade não seja privada de conhecimento oriundo do poder estatal. Quando um ente da administração pública oferta de modo voluntário informações confiáveis aos seus usuários ele ganha em eficiência, o cidadão pode exercer um direito e o Estado cumpre seu papel.

O princípio da Transparência Ativa, mecanismo estabelecido através da LAI e avaliado nesta pesquisa mediante observação de alguns indicadores que deverão está disponíveis nos portais eletrônicos oficiais a fim de que todo indivíduo possa utilizar o site e obter êxito na busca por informação e seguindo nessa direção será realizada a construção de um ranking com o grau de transparência digital de cada município objetivando não apenas identificar quais dos participantes do estudo estão dando publicidade as DCASP conforme

ordena a lei, mas se há qualidade no acesso a está informação na medida em que cada portal esteja adequado aos padrões legais e aos anseios da sociedade.

Compreendendo sempre que atos de governo transparente não representa o cumprimento da lei apenas, mas antes de qualquer coisa um gesto de boa governança e um progresso relevante na democracia do país, nessas circunstâncias, justifica-se tal estudo no sentido de analisar o que está sendo ofertado ao cidadão no tocante as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público por intermédio da transparência ativa nos websites das prefeituras participantes da pesquisa. Por fim, servirá de base para abordagem em outras pesquisas com semelhante matéria, o que contribuirá para o aumento da produção científica no ramo da Contabilidade Pública.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. LEI nº 12.527/2011 - Lei de Acesso a Informação (LAI)

A Lei nº 12.527/2011 que normatiza o direito constitucional de acesso às informações públicas, foi regulamentada pelos decretos nº 7.724/2012, decreto nº 7.845/2012 e decreto nº 8.777/2016. Passando a vigorar a partir de 16 de maio de 2012 a então legislação, trouxe consigo recursos que oferecem, a qualquer pessoa, física ou jurídica, sem necessidade de justificativas prévias, o recebimento de informações públicas das entidades estatais ou a ela equiparada. O Quadro 1 apresenta uma síntese da lei através da explanação de alguns artigos:

Quadro 1 - Síntese da Lei nº12.527, de 18 de Novembro de 2011

(Continua)

Localização	Assunto	Resumo
Art. 1	Objetivo – definir procedimentos (regulamentar)	Definir os procedimentos a serem observados para o acesso à informação, previsto na Constituição Federal de 1988
Art. 4 Incisos I, II e V	Definições de Informação, Documento e Tratamento da Informação	I – Informação: dados processados ou não, utilizados para produção e transmissão de conhecimento, em qualquer suporte ou formato II – Documento: unidade de registro de informações, qualquer que seja o suporte ou formato V – Tratamento da Informação: conjunto de ações referentes a produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transporte, transmissão, distribuição, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação, destinação, destinação ou controle da informação
Art. 5	Garantia de acesso como dever do Estado	É dever do Estado garantir o Direito de acesso à informação
Art. 6, Inciso I	Gestão transparente	Gestão transparente da informação, propiciando-lhe acesso e divulgação
Art. 7, Inciso II	Acesso à informação que esteja ou não em arquivos	O acesso compreende a informação contida em registros ou documentos, produzidos ou acumulados por seus órgãos ou entidades, recolhidos ou não a arquivos públicos
Art. 8, &2	Divulgação de informações, sem prévia solicitação na Internet	É dever dos órgãos e das entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação das informações em locais de fácil acesso &2 – Obrigatoriedade de divulgação das informações na Internet
Art. 9, Inciso II	Estímulo a participação popular e a divulgação do acesso à informação	O acesso a informações públicas será assegurado mediante: II – Incentivo a participação popular e a outras formas de divulgação

Quadro 1 - Síntese da Lei nº12.527, de 18 de Novembro de 2011

(Conclusão)

Localização	Assunto	Resumo
Art. 24, &1, Incisos I, II e III	Classificação da informação quanto ao grau de sigilo e seus respectivos prazos	Classificação das informações observados o seu teor & 1 – Prazos máximos de restrição de acesso à informação I – Ultrassegredos: 25 anos; II – Segredos: 15 anos; III – Reservados: 5 anos
Art. 31, &1, Inciso I	100 anos de acesso restrito para informações relativas a intimidade, vida privada, honra e imagem	O tratamento das informações pessoais deve respeitar a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem I – terão acesso pelo prazo máximo de 100 anos
Art. 45	Regulamentação própria para Estados, Distrito Federal e Municípios	Cabe aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, em legislação própria, obedecida a LAI, definir regras específicas, especialmente quanto ao disposto no Art. 9 e na Seção II do Capítulo III

Fonte: Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011

A Lei vale para os três Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para os Tribunais de Conta e Ministério Público, tal como, entidades privadas sem fins lucrativos que recebam recursos públicos, e nessas circunstâncias também estarão obrigadas a dar publicidade aos valores a elas destinados.

Mas, nem sempre foi assim, na construção da história do Acesso à Informação no Brasil, diversas leis foram sancionadas para promover o sigilo e limitar a sociedade quanto a ter conhecimento dos atos e fatos produzidos no interior das organizações públicas. A Controladoria Geral da União disponibilizou em seu Portal da Transparência um relato sucinto dos fatos relevantes relacionados à trajetória de restrições ao longo do tempo em nosso país, como pode ser visto no Quadro 2 a seguir:

Quadro 2 - Trajetórias de Restrições no Brasil até a LAI

(Continua)

Ano	Base Legal	Contexto Histórico
1949	Decreto nº 27.583 - Regulamento para a salvaguarda de informações que interessam a segurança nacional	Governo Dutra regulou a restrição de acesso, definindo os quatro graus de sigilo que vigorariam até a LAI, e vinculando o sigilo à origem: seria sigilosa toda informação gerada dentro da jurisdição do Conselho de Defesa Nacional
1967	Decreto nº 79.099 - Regulamento para a salvaguarda de assuntos sigilosos (Revisão)	Abertura do Regime leva a alterações na norma de sigilo de informações. A ênfase passa a ser dada na qualificação do acesso e as responsabilidades de salvaguarda passa a incluir atores civis

Quadro 2 - Trajetórias de Restrições no Brasil até a LAI

(Conclusão)

Ano	Base Legal	Contexto Histórico
1977	Decreto nº 79.099 - Regulamento para a salvaguarda de assuntos sigilosos (Revisão)	Abertura do Regime leva a alterações na norma de sigilo de informações. A ênfase passa a ser dada na qualificação do acesso e as responsabilidades de salvaguarda passa a incluir atores civis
1988	Constituição Cidadã	A nova Constituição Federal passa a reconhecer, pela primeira vez, o Direito de Acesso à Informação como um Direito Fundamental
1990	Decreto nº 99.347 - Regulamento para salvaguarda de assuntos sigilosos (Revisão)	O anteprojeto da Lei de Arquivos já estava em discussão desde 1984, o que não impediu a revisão do decreto de salvaguardas a fim de ampliar o rol de autoridades com competência para classificar informações em grau de sigilo
1991	Lei nº 8.159 - Lei de Arquivos	O projeto de lei gestado no Ministério da Justiça enfatiza o livre acesso a documentos de guarda permanente. A ênfase do acesso se apresenta na recuperação de fatos históricos. Apesar de reafirmado o Direito de Acesso, a lei não dispôs dos meios para exercê-lo
2000	Lei Complementar nº 101	A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como um de seus pilares de sustentação a transparência e combate a corrupção com foco no uso sustentável do dinheiro público.
2010	Condenação do Brasil perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos no caso Guerrilha do Araguaia	No mesmo ano da condenação no Caso Gomes Lund e outros vs. República Federativa do Brasil (Guerrilha do Araguaia), a Organização dos Estados Americanos(OEA)finaliza e aprova a Lei Modelo de Acesso à Informação
2011	Lei 12.527	Lei de Acesso à Informação

Fonte: Controladoria Geral da União (2018)

Transparência pública e combate a corrupção foram os pilares de sustentação para elaboração do Projeto de Lei da Câmara Federal nº 219/2003 que mais adiante seria elevado a condição de Lei. Debatida e votada pelo Congresso Nacional entre 2005 e 2011 em sua homepage na internet é possível conhecer mediante breve roteiro como transcorreu o seu andamento. A Figura 1 evidencia a trajetória do Projeto de Lei nº 219/2003 desde as discussões iniciais sobre a LAI em 2005, até a sanção da Lei nº 12.527 em 2011:

Figura 1 - Trajetória do PL nº 219/2003 até a sanção da LAI



*Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção

Fonte: Site Acesso à informação Governo Federal (2018)

Durante muito tempo a sociedade foi privada de notícias sobre dados que circulassem no interior das entidades públicas, porém é sempre bom lembrar o que estatui a Constituição Cidadã de 1988 em seu artigo 5º parágrafo XIV: “é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional”.

No entanto, embora o já mencionado direito houvesse sido legitimado mediante Constituição Federal de 1988 (CF) por não existir lei que dissertasse sobre como o mesmo deveria ser exercido tornou-se uma norma de eficácia limitada por haver a concessão aos cidadãos de ter acesso à informação produzida pelo ente público, entretanto sem poder praticá-la e coube justamente a LAI fechar essa lacuna.

Sob inspiração da Declaração Universal dos Direitos Humanos, que traz em seu artigo 19 que “todo ser humano tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e ideias por quaisquer meios independentemente de fronteiras”, A CF/1988 não apenas reconheceu esse direito, mas o elevou a condição de fundamental.

Apesar de, tecnicamente a Declaração mencionada acima tratar-se de recomendações para os países comprometidos com a causa o Brasil a ratificou por meio do Decreto nº 592 em dezembro de 1992. Como signatário em outros tratados de igual valor e similar matéria acatou suas orientações e admitiu que o conhecimento é um bem público portanto nenhum indivíduo poderá ser excluído do seu usufruto. O Pacto de São José da Costa Rica corrobora para tudo que foi relatado até então e tal qual outras convenções internacionais também foi ratificado através do Decreto 678/1992.

Seguindo um padrão internacional a Lei de Acesso à Informação nasce e ostenta o status de possuir a responsabilidade por assegurar a irrefutabilidade do acesso a dados produzidos por intermédio da iniciativa pública, sobre essa questão, é preciso considerar que:

Nos últimos anos, houve uma verdadeira revolução no direito a informação, que é comumente compreendido como o direito de acesso à informação mantida por órgãos públicos. Enquanto, em 1990, apenas 13 países haviam adotado leis nacionais de direito a informação, hoje mais de 70 dessas leis já foram adotadas em nível global, e estão sendo consideradas ativamente em outros 20 ou 30 países. Em 1990, nenhuma organização intergovernamental reconhecia o direito a informação. Agora, todos os bancos multilaterais de desenvolvimento e uma série de outras instituições financeiras internacionais adotaram políticas de divulgação de informações. Em 1990, havia uma visão predominante do direito à informação como uma medida de governança administrativa, ao passo que hoje este direito é cada vez mais considerado como um direito humano fundamental (MENDEL, 2009, p.3).

Tomando de volta algumas explanações sobre a Lei em questão temos que a base constitucional foram os artigos 5º, inciso XXXIII, artigo 37º, § 3º, inciso II, artigo 216º, § 2º bem como, demais dispositivos implícitos na Constituição Federal. Redigidos de modo a ser de fácil interpretação os 49 (quarenta e nove) artigos da LAI estão divididos entre conteúdos que tratam de conceitos legais, ritos para o acesso à informação, dados na condição de sigilosos e da responsabilização na recusa em fornecer informações que foram elaboradas ou estão custodiadas por via de atos de Governo.

Ainda sobre os preceitos estabelecidos no corpo da Lei nº 12.527/2011, mais precisamente em seu artigo 3º no qual estão especificados suas diretrizes, todas relacionadas a transparência, temos que:

Para efetivar o direito a informação na prática, não basta simplesmente exigir que os órgãos públicos atendam a pedidos de informação. O acesso efetivo para muitas pessoas depende de que esses órgãos publiquem e divulguem, efetivamente, voluntariamente, de forma pró-ativa (sic), sem necessidade de requisição, categorias-chave de informação, mesmo na ausência de um pedido (MENDEL, 2009, p.34).

Assim sendo, a Lei de Acesso à Informação assegura à sociedade o direito de tomar ciência dos atos administrativos do Estado por intermédio daquilo que a mesma convencionou chamar de:

- I. Transparência Passiva: materializada mediante solicitação por meio dos pedidos de acesso à informação no Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), devendo ser efetuada a solicitação e aguardada a resposta do SIC, em rigorosa obediência à Lei nº

12.527/2011 e ao Decreto nº 7.724/2012.

- II. **Transparência Ativa:** compreendida como o segmento da LAI que tem a função de exigir a disponibilização da informação de caráter de interesse geral ou coletivo de modo espontâneo, por meio da divulgação em websites na rede mundial de computadores para o acesso por qualquer cidadão. Salientando que a publicidade por si só não caracteriza exatamente a transparência é necessário que junto a ela exista qualidade na informação.

À vista disso, se utilizando do mecanismo da transparência ativa, recurso facultado pela Lei nº 12.527/2011 aos seus usuários para acesso à informação será efetuada avaliação do nível de transparência proativa nos portais eletrônicos dos trinta municípios com população acima de 100 (cem mil) habitantes, distribuídos igualitariamente entre as Regiões Norte e Nordeste no tocante a disponibilização das Demonstrações Contábeis obrigatórias Aplicadas ao Setor Público vigentes no país em harmonia com a Lei nº 4.320/64.

2.2 Transparência digital e governo eletrônico

Acesso à informação e transparência são fundamentais para a qualidade de uma democracia. Elas não são suficientes, mas são absolutamente necessárias, são requisitos essenciais. Sozinha, a informação não resolverá os problemas, mas é um ponto de partida primordial, sobretudo quando fornecida harmonicamente associada ao preceito da transparência. Conforme Diniz (1998 apud PEREIRA, 2014, p. 52) “Democracia é o sistema que procura igualar as liberdades públicas e implantar o regime de representação de política popular”.

Transparência é uma forma incrementada e contínua de fiscalização e monitoramento dos atos ou omissões na administração estatal. Em sentido alegórico, utilizamos o termo transparência, nas muitas ocasiões em que se faz necessário fazer referência à característica de uma pessoa ou organização que nada oculta. Em acepção equivalente uma entidade transparente é aquela que torna pública suas informações. De acordo com Yazigi (1999, apud ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2011, p. 7):

A transparência ativa consiste na difusão periódica e sistematizada de informações sobre a gestão estatal. Trata-se de uma obrigação legal imposta aos órgãos do estado determinando que sejam publicadas informações necessárias e suficientes para que a sociedade possa avaliar o desempenho governamental.

A ação do poder público torna-se mais clara e quando os critérios se tornam explícitos, transparentes por consequência o cidadão passa a compreender o processo e se torna um aliado do Estado ao invés de fiscal tão somente.

No contexto da Lei de Acesso à Informação no que se refere à transparência digital os dados de interesse da sociedade devem ser disponibilizados de modo proativo, entretanto obedecendo a alguns aspectos conforme foram elencados no transcorrer de todo o artigo 8º da legislação, alguns deles, porém, básicos acerca da forma e materialidade do seu conteúdo:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas

§ 2º Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I - conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;

II - possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações.

Do ponto de vista formal o próprio artigo 8º assegura na forma de transparência ativa o acesso aos dados de interesse coletivo. No que diz respeito ao sentido material os parágrafos segundo e terceiro com respectivos incisos evidenciam como materialmente as informações deverão está dispostas.

É importante que as pessoas tenham conhecimento sobre seus direitos de acesso a dados públicos e compreendam os benefícios que tal mecanismo poderá promover na relação indivíduo-estado ao longo do tempo. Segundo a Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) (2017, p 13):

Na Suécia, não existem obrigações específicas de publicação proativa; na prática, no entanto, a maioria dos órgãos públicos disponibiliza diversas informações, sobretudo em seus sítios. Na Inglaterra, é comum divulgarem-se principalmente informações sobre a estrutura e as atividades desenvolvidas, embora também não exista uma lista das informações que cada órgão público tem a obrigação de publicar. [...] Nos EUA, existe também prescrição em lei sobre o que deve ser colocado em transparência ativa, como, por exemplo, o dever de publicar uma sinopse das funções gerais e a descrição de todos os formulários e documentos produzidos. Além disso, o Departamento de Justiça recomendou que documentos que foram solicitados ao menos três vezes sejam disponibilizados eletronicamente.

Não por acaso os países mencionados no trecho acima estão entre os maiores Índices

de Desenvolvimento Humano do mundo, nesses locais esse canal de articulação entre sociedade e governo quase sempre é utilizado para premiar o bom desempenho e punir quando o governante não presta bem o serviço que lhe cabe.

Considerando a Internet o principal instrumento dos governos na sociedade da informação (AKUTSU; PINHO, 2002). Ressalta-se, então, que usufruir das vantagens promovidas pela transparência digital somente é possível em razão do progresso das tecnologias de informação e comunicação (TIC) que viabilizam o acesso de qualquer pessoa ao conhecimento produzido no interior das Instituições Públicas.

O panorama anteriormente exposto conduz a percepção do Governo Eletrônico ou e-Gov, figura cuja natureza compete o emprego de recursos eletrônicas por intermédio das TICs para tornar público os serviços ou produtos do Governo ofertados à população com a grande finalidade de reduzir a distância entre Estado e cidadão. Logo, temos que:

[...] dado o avanço da tecnologia, entendemos que o governo eletrônico não deve ser visto apenas por meio da disponibilização de serviços online mas, também, pela vasta gama de possibilidades de interação e participação entre governo e sociedade e pelo compromisso de transparência por parte dos governos. Em outras palavras, as TICs contêm um enorme potencial democrático, desde que haja definição política no sentido de participação popular e da transparência (PINHO, 2008, p. 475).

Deste modo, com uma configuração de trabalho absolutamente inovadora e solidária, em que a capacidade está vinculada a estratégia definida para se atingir determinadas ações o e-Gov representa um grande passo no processo civilizatório do país. Para Pereira (2014, p. 205) “é perceptível que a prática da democracia no Brasil tem se manifestado [...] pela cobrança cada vez mais intensa de ética e transparência na condução dos negócios públicos.” Assim, reconhecendo então, os portais na internet, propósito desse estudo, como o dispositivo mais importante para o exercício da transparência e atos da administração pública que promovam a cidadania.

2.3 A Lei Complementar nº 101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) como mecanismo de Transparência Pública

Para os brasileiros com mais de 40 anos, a expressão “Década Perdida” está associada a tempos de dureza que o Brasil atravessou num passado recente. No início, a tal década se referia aos anos 80. Mas a crise da hiperinflação se arrastou até a metade dos anos 90, somando 15 anos jogados fora (MAIA JUNIOR; FURLAN, 2015).

O cenário político, econômico e social do país naquela ocasião era da mais absoluta incerteza, motivado, sobretudo, por um crescimento descontrolado nos gastos públicos. A dívida crescia em um ritmo que gerava muita dúvida sobre a capacidade do Brasil para pagar suas contas mais adiante. E, logo, os reflexos das condutas inadequadas utilizadas por autoridades governamentais foram sentidas negativamente nos mais variados setores da sociedade.

Em meio a esse ambiente de insegurança nasce em maio de 2000 a Lei Complementar (LC) nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - como objetivo de transformar a administração estatal, estabelecendo limites para disciplinar os governantes quanto ao uso sustentável dos recursos públicos. Os artigos 24, 163 e 165, parágrafo 9 que compõe a base constitucional da lei já discorriam sobre a necessidade de se instituir regras atribuídas a uma gestão fiscal mais responsável.

A esse respeito, Mota (2006, p. 194) afirma que:

Na Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, encontram-se regras específicas que, em adição às da Lei nº 4.320/64, representam novos procedimentos contábeis no sentido de oferecer maior transparência à gestão fiscal com responsabilidade.

A LRF opera somando forças com a Lei Federal nº 4.320/64, responsável pela regulamentação da fazenda pública no Brasil, cujos esforços também estão direcionados para dispor sobre normas gerais do Direito Financeiro a ser utilizada na construção e gerencia dos orçamentos e balanços obrigatórios a administração pública. Contudo, em outra direção a LC nº 101/2000 demanda seus cuidados prioritariamente aos procedimentos que deverão nortear o uso equilibrado do orçamento público, ou seja, gastos compatíveis com a arrecadação. Consoante a seu artigo 1º :

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Não gastar mais do que se arrecada, parece um fundamento óbvio no planejamento

de qualquer instituição, independente do âmbito de atuação, quer seja público quer seja privado, muito embora, a lei em questão aplique-se tão somente ao ambiente estatal. Como algo primário, Planejamento, controle, responsabilidade e transparência, constituem as bases que fazem a LRF ser vista como um modelo eficiente de lei.

Outro ponto bastante relevante da Lei de Responsabilidade Fiscal, diz respeito ao dispositivo que lhes foi acrescido mediante Lei Complementar nº 131/2009 - Lei da Transparência para consolidar aquilo que a própria LRF tratou de admitir como um de seus pilares de sustentação, o mecanismo da transparência. Tal qual seu artigo 48 “são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público”.

Trazendo para o que diz respeito às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e referindo-se outra vez ao artigo 48, temos ainda:

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

O parágrafo segundo do artigo 48 da LC nº101/2000 ocupa-se da publicidade que deverá ser dada aos dados contábeis. O artigo 50 inciso III determina como as DCASP serão apresentadas aos seus usuários. Em síntese a LRF promove um efeito mobilizador tanto por parte das autoridades governamentais receosas com a hipótese de sanção caso violem suas regras, assim como por parte do cidadão que encontrou na lei um instrumento de defesa do Patrimônio Público. No tocante a transparência é importante reiterar:

Destaca a transparência, enfatizando a gestão fiscal. Dessa forma, ampliou-se a noção de publicidade, dando novo enfoque à forma de divulgação dos atos administrativos. A transparência passou a funcionar como instrumento de controle mais detalhado, permitindo a compreensão dos fatos ocorridos na administração [...] (SANTOS et. al., 2012, p. 3).

Por fim, compreende-se que as Demonstrações, responsáveis por transformar dados contábeis em ações de governo aos olhos da sociedade, sem a existência da Lei de Responsabilidade Fiscal não teriam o mesmo valor, uma vez que, foi a própria LRF a viabilizar a possibilidade de fiscalização das finanças públicas, por qualquer indivíduo através do mecanismo da transparência ativa, digital, voluntária compulsória.

2.4 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) à luz da Lei 4.320/64

As finanças públicas brasileiras estão sob a responsabilidade, da Constituição Federal, da Lei nº 4.320/1964 e da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, exatamente nessa ordem. Ocorre, porém, que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal no país unida a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) mais o Conselho Federal da Classe (CFC) observando a necessidade de produzir informações em nível de comparabilidade de alcance mundial, iniciou um processo de convergência e padronização as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) editadas pela Federação Internacional de Contadores, a *International Federation of Accountants* (IFAC).

Tanto na contabilidade do setor público, como em todo o contexto econômico e financeiro, mudar é a palavra de ordem nos dias atuais. Juntem-se a ela a informação, transparência, patrimônio, gestão responsável, avaliação do desempenho e tem-se a realidade almejada para a contabilidade do setor público. (MAUSS, 2012, p.138)

Em atendimento ao parágrafo 2º, do artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000 que atribui a Secretaria do Tesouro Nacional a incumbência por padronizar conceitos, rotinas, procedimentos Aplicados a Contabilidade do Setor Público em agosto de 2008 a STN publica Portaria Ministerial nº 184/2008 que disserta sobre:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo-CFC;
II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;
III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Atuando em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, contudo ouvindo também e com bastante atenção aos anseios da categoria, por intermédio de audiências

públicas o Conselho Federal de Contabilidade, concomitantemente a publicação ministerial acima mencionada, implementou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O Quadro 3 mostra as Resoluções do CFC 1.128/08 a 1.137/08:

Quadro 3 - Normas Técnicas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NT BASP)

N Resolução CFC	N da NBC T	Descrição
1.128/08	16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
1.129/08	16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
1.130/08	16.3	Planejamento e seus Instrumentos Sob Enfoque Contábil
1.131/08	16.4	Transações no Setor Público
1.132/08	16.5	Registro Contábil
1.133/08	16.6	Demonstrações Contábeis
1.134/08	16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
1.135/08	16.8	Controle Interno
1.136/08	16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
1.137/08	16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades Públicas
1.366/11	16.11	Sistema de Informação de Custos no Setor Público

Fonte: adaptado do CFC (2018)

Muito embora, o objeto de estudo deste trabalho esteja direcionado a NBC T 16.6 que trata das DCASP é importante apontar a legislação pertinente as demais Normas, como realizado em quadro 3, a fim de que se possa auxiliar aos usuários da informação. Sobre essa finalidade reflete Mauss (2012, p.138):

Esse processo de mudança contábil enfatiza tais aspectos e pressupõe, em sua essência, gerar informações úteis para a tomada de decisões, visando resguardar e aumentar o patrimônio público. E num contexto seguinte, dispor de maneiras de realizar uma avaliação do desempenho e do controle social da gestão pública.

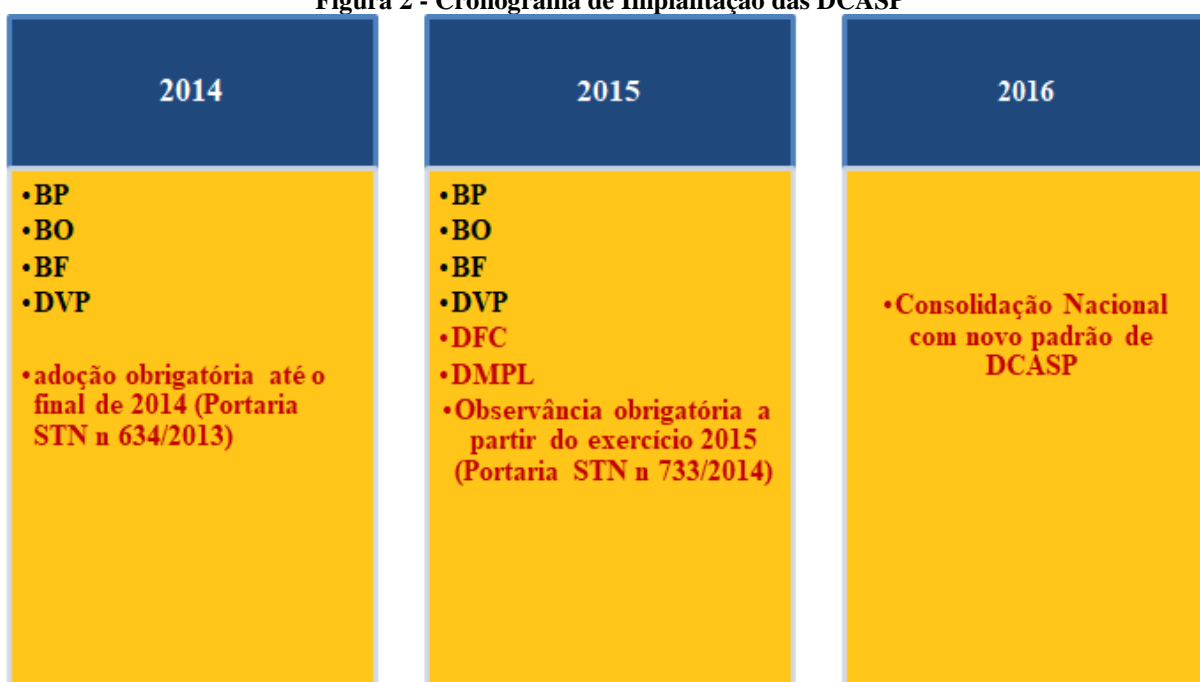
A perspectiva da convergência, ou seja, de em um futuro próximo, utilizarmos, todos, a mesma linguagem, fez com que em 21 de novembro de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade autorizasse a Resolução nº 1.133/08 mais uma no sentido uníssono de padronização as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A partir desta data institui-se então que os entes da administração pública em todas as esferas estariam obrigados a elaborar mediante exigências específicas contidas na Resolução acima mencionada as Demonstrações Contábeis que seguem abaixo:

- a. Balanço Patrimonial (BP)
- b. Balanço Orçamentário (BO)
- c. Balanço Financeiro (BF)
- d. Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

- e. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)
- f. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)
- g. Notas Explicativas (NE)

A Secretaria do Tesouro Nacional através do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, 7 edição, disponível em seu portal eletrônico apresentou um cronograma de implantação das DCASP obrigatórias para os entes públicos em todas as esferas. Na Figura 2 pode-se observar o cronograma da implantação das DCASP:

Figura 2 - Cronograma de Implantação das DCASP



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Agora, no uso de suas atribuições a STN, por intermédio da Portaria nº 437/2012 dá início a construção do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Entretanto antes, efetuou alterações nos anexos da Lei nº 4.320/64 no que concerne a composição dos Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações no Patrimônio Líquido e demais demonstrativos por meio da emissão da Portaria nº 749/2009.

O MCASP é o braço direito da Contabilidade Pública, elaborado não somente para fins de atendimento a legislação, mas sobretudo para aproximar o Brasil dos demais Estados Internacionais, bem como aproximar também da Contabilidade Privada já que o enfoque de agora em diante será o Patrimonial. Assim sendo, Castro Neto (1998, p. 58) afirma categoricamente:

A harmonização pode ser conceituada como o processo de trazer os padrões contábeis internacionais para algum tipo de acordo tal que as demonstrações contábeis de diferentes países sejam preparadas segundo um conjunto comum de mensuração e disclosure.

A Contabilidade a serviço da informação, esse é o fim. E, também o propósito desse estudo. Todavia o conhecimento produzido deverá ser com dados completos, fidedignos, tempestivos, que demonstre o Patrimônio real e ofereça suporte para avaliar o futuro tendo como base elementos do presente. Feito isso, de nada adiantaria se não fosse concedido aos seus usuários acesso à informação, portanto, a Resolução nº 1.133/2008 teve o cuidado de exigir a publicidade através dos meios de comunicação eletrônicos de acesso público (Internet) a divulgação de todas as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público mediante prazo determinado e composição específica. O Quadro 4 apresenta um resumo das DCASP:

Quadro 4 - Resumo das Demonstrações Aplicadas ao Setor Público

(Continua)

DCASP	Resumo
Balanco Patrimonial (BP)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação (SILVA, 2012, p. 259) ▪ O novo modelo apresenta grandes mudanças estruturais. Com um enfoque que evidencia o patrimônio, o BP está mais próximo da contabilidade societária. Amortização, Depreciação e Exaustão agora são obrigatórios aos entes públicos.
Balanco Orcamentario (BO)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O Balanço Orçamentário, definido pela Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução, buscando demonstrar o resultado orçamentário e discriminar: (a) as receitas por fonte (espécie), e; (b) as despesas por grupo de natureza (SILVA, 2012, p.236). ▪ A nova estrutura do BO permite uma avaliação mais realista. Aumentou-se o número de colunas desta demonstração, possibilitando o acompanhamento das mudanças ocorridas no decorrer exercício
Balanco Financeiro (BF)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Balanço Financeiro é um fluxo das disponibilidades (saldo anterior + entradas – saídas = saldo atual), no qual são demonstradas as receitas e despesas, ou seja, o BF tem o objetivo de evidenciar o fluxo financeiro ou a movimentação financeira em termos de entrada, saídas e saldos de caixa e bancos em determinado período (MAUSS, 2012, p. 148; SILVA, 2012, p. 246) ▪ O Balanço Financeiro não sofreu alterações em sua estrutura. Algumas contas receberam nova nomenclatura. A principal mudança neste demonstrativo refere-se à classificação das receitas e despesas orçamentárias. Antes, estas eram classificadas por natureza. Pela lei atual, são apresentadas por destinação de recurso. Também foi aumentado o grau de comparabilidade, adicionando-se uma coluna com valores do exercício anterior.

Quadro 4 - Resumo das Demonstrações Aplicadas ao Setor Público

(Conclusão)

DCASP	Resumo
<p>Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A DVP é um relatório que mostra como ocorreram as alterações no patrimônio público, resultantes ou não da execução do orçamento e indica como ocorreu o resultado patrimonial do exercício (MAUSS, 2012, p.149). Segundo o Art. 104 da Lei 4.320/1964 (BRASIL,1964), “ a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” ▪ Neste item, além de maior comparabilidade entre os exercícios, também foram introduzidas as contas de Amortização, Depreciação e Exaustão, já que a principal função da DVP é evidenciar as variações no patrimônio.
<p>Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público (SILVA, 2012, p.270). A DFC segrega os fluxos das Operações; dos Investimentos e dos Financiamentos. Há dois métodos para sua elaboração, conceituados como direto e indireto. O primeiro evidencia as movimentações no caixa e nos seus equivalentes, partindo-se das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos. O segundo obtém o fluxo financeiro a partir de ajustes realizados no resultado patrimonial (LOPES, 2010, p.13) ▪ Esta demonstração foi uma das novidades introduzida pelas NBCASP e pelo MDCASP. De acordo com Borghetti (2012, p.112), “ a DFC trata-se, portanto, de um instrumento, que conjugado com os demais demonstrativos, constitui um relevante incremento de evidenciação.”
<p>Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A DMPL objetiva mostrar as alterações ocorridas no Patrimônio Líquido do período, demonstrando as ocorrências de aumento ou de decréscimo da riqueza (MAUSS, 2012, p.161). De acordo com a Portaria n 437/2012), parte V, da STN (BRASIL, 2012), a qual estabelece: “ a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. A entidade deve apresentar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL, que objetiva apresentar: (a) o déficit ou superávit patrimonial do período; (b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecido diretamente no mesmo; (c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores; (d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários. As alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre as datas de duas demonstrações financeiras consecutivas refletem o aumento ou diminuição da riqueza durante o período.” ▪ Inicialmente a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido era facultativa. Em um primeiro momento a NBC T 16.6 obrigava a publicação da Demonstração do Resultado Econômico. Uma atualização na norma foi feita, substituindo-a pela DMPL
<p>Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As Notas Explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis. Estas fornecem informação adicional às demonstrações, detalhando e explicando determinados itens ou contas que podem não ser passíveis de compreensão, caso não tiverem explicações mais detalhadas (MAUSS, 2012, p. 163). As Notas Explicativas devem (BRASIL, 2012): “(a) apresentar informação acerca da base para elaboração das Demonstrações Contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizadas; (b) evidenciar a informação requerida pelas Normas de Contabilidade Aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas Demonstrações Contábeis, e (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada na apresentação principal das Demonstrações Contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão.” ▪ Nas novas Normas, as NE não tiveram alteração na sua função, sendo estas complementares as Demonstrações Contábeis como já era previsto na legislação anterior

Fonte: Adaptado de Behr, Santos e Souza (2015)

Com a divulgação das DCASP, torna-se possível que a população e demais usuários das informações consigam analisar a gestão dos poderes, ressaltando, porém, que mais dados são necessários para análise conjunta, resultando em conclusões mais reais.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia de pesquisa

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se caracteriza como descritiva. Uma das características mais significativas da pesquisa descritiva está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como, por exemplo, a observação sistemática (GIL, 2002). Conforme exposto por Gil (2002) e trazendo para a pesquisa em questão, a mesma foi desenvolvido sob o universo descritivo por ter como finalidade explicar sobre as particularidades de um grupo específico, bem como suas variações. Trata-se ainda de um estudo de levantamento por procurar mediante uma amostra representativa dissertar sobre as características que as define.

No que diz respeito a abordagem do problema poderá ser classificada como qualitativa e quantitativa. Sobre o aspecto qualitativo de trabalhar a matéria, (GERHART; SILVEIRA, 2009, p. 31) explica que: “o objetivo da amostra é de produzir informações aprofundadas e ilustrativas: seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações”. Contudo, acerca da concepção quantitativa do assunto Fonseca (2002, p. 20) destaca que:

Diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados. Como as amostras geralmente são grandes e consideradas representativas da população, os resultados são tomados como se constituíssem um retrato real de toda a população alvo da pesquisa.

Em relação aos procedimentos, esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental, que, conforme Gil (2006), é desenvolvida a partir de materiais já elaborados como artigos científicos e livros que permitem o confronto da visão teórica com a realidade.

3.2 Procedimentos metodológicos

Observando o que diz o artigo 8º, § 1º e artigo 7º, inciso VI da Lei nº 12.527/2011 sobre padrões mínimos que cada website de entidades estatais ou a ela equiparada deverão obedecer para assegurar o acesso à informação de interesse popular, considerando também o que determina a LRF, bem como a Lei nº 4.320/64 no quesito que trata sobre a disponibilização proativa das DCASP, foi utilizado como parâmetro de análise os critérios de

avaliação de transparência digital contidos no Manual do Índice de Transparência do Poder Legislativo do Senado Federal unido a uma adaptação do método Amorim de cálculo do Índice de Transparência Digital.

Nessas circunstâncias tem-se que, para elaboração do modelo de análise de transparência digital, Amorim (2012) considerou dados, informações e serviços, em três dimensões: 1) informações gerais; 2) informações técnicas; e 3) informações específicas. Em função das informações e serviços voltados à transparência digital de cada dimensão, estabeleceu categorias de análise que foram apoiadas em indicadores. As dimensões e suas finalidades, as categorias de análise e os indicadores estão condensados no Quadro 5:

Quadro 5 - Categorias de análise e indicadores do modelo

DIMENSÃO	CATEGORIA	INDICADORES
1) Geral : Identificar a adequação dos portais participantes do estudo quanto ao seu grau de atendimento a LAI no tocante ao modo como as informações estão disponíveis em cada website de forma a atender a necessidade de qualquer cidadão ainda que o mesmo tenha limitações.	Usabilidade	- endereço eletrônico; - mecanismo de busca; - mapa do site.
	Acessibilidade	- outros idiomas; - acesso para deficiente
2) Técnica : Verifica a organização da informação no portal e a capacidade de comunicação de forma transparente	Controle Social	- Lei de Acesso à Informação; - Portal de Transparência
	Funcionalidade	- Dados Abertos
3) Específica: Busca compreender como o governo utiliza os mecanismos de internet no seu <i>website</i> para prestar contas do erário público mediante apresentação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.	DCASP	- BP - BO - BF - DVP - DFC - DMPL - NE

Fonte: Adaptado de Amorim (2012)

O Índice de Transparência proposto será avaliado sob alguns aspectos e para tanto a

sua composição se dará atribuindo valores que variam entre 0 e 1 para cada indicador. Todavia, vale ressaltar que o somatório dos indicadores formam uma categoria, que por sua vez reunidas, formam uma dimensão. A referência usada foi adaptado do Manual do Índice de Transparência do Poder Legislativo do Senado Federal, conforme fatores abaixo explicitados mais detalhadamente no Quadro 6:

- a) 1,0 caso o indicador avaliado cumpra perfeitamente o critério;
- b) 0,5 caso o indicador avaliado cumpra parcialmente o critério;
- c) 0,0 caso o indicador avaliado não cumpra de forma alguma o critério.

Quadro 6 - Critérios para pontuação

(Continua)

INDICADORES	PONTUAÇÃO
Endereço eletrônico	- Receberá 1,0 se existir endereço eletrônico ativo; - Receberá 0,5 se existir endereço eletrônico, entretanto indisponível no período usado para coleta dos dados; - Receberá 0,0 se não existir endereço eletrônico
Mecanismo de busca	- Receberá 1,0 caso haja mecanismo de busca avançado; - Receberá 0,5 caso disponibilize apenas mecanismo de busca simples; - Receberá 0,0 caso não disponibilize
Mapa do site	- Receberá 1,0 se houver a ferramenta no portal da Prefeitura e também no Portal da Transparência vinculado ao site; - Receberá 0,5 caso haja em apenas uma das situações; - Receberá 0,0 se não houver em nenhuma situação
Outros idiomas	- Receberá 1,0 se o portal for disponibilizado em dois idiomas além do português (ex: inglês e espanhol); - Receberá 0,5 se for disponibilizado em ao menos um idioma além do português; - Receberá 0,0 se apenas for acessível em português
Acesso para deficiente	- Receberá 1,0 se for disponibilizado acesso à informação por meio de recurso em libras e auditivo; - Receberá 0,5 se for disponibilizado ao menos um recurso citado no item anterior; - Receberá 0,0 caso não exista recurso.
Lei de Acesso à Informação	- Receberá 1,0 se o Município regulamentou a LAI e disponibiliza no portal; - Receberá 0,5 se a Lei foi regulamentada, entretanto está indisponível; - Receberá 0,0 se não foi regulamentada
Porta de Transparência	- Receberá 1,0 se o link para acesso ao portal estiver disponível no site da Prefeitura; - Receberá 0,5 se houver Portal de Transparência, entretanto não disponível no website da Prefeitura; - Receberá 0,0 caso não exista.
Dados Abertos	- Receberá 1,0 caso exista política de dados abertos no município e todos os relatórios e demonstrações sejam disponibilizados de modo aberto; - Receberá 0,5 se houver política de dados abertos, mas são parcialmente disponibilizados dessa maneira; - Receberá 0,0 se não houver política de dados abertos.

Quadro 6 - Critérios para pontuação

(Conclusão)

INDICADORES	PONTUAÇÃO
DCASP	- Receberá 1,0 se o (BP, BO, BF, DVP) for disponibilizado sob o enfoque orçamentário e sob o enfoque patrimonial simultaneamente; - Receberá 0,5 se o (BP, BO, BF e DVP) for disponibilizado ao menos sob um dos aspectos citados acima; Receberá 0,0 caso não sejam disponibilizados.
Observação : critério diferenciado dos anteriores a fim de adequação ao modelo de análise dos dados.	- Como a DFC foi uma exigência da DCASP e que até então não era obrigação exigida através da Lei 4.320/64, caso seja disponibilizada será atribuído 1,0e caso não esteja disponível, 0,0; - O mesmo critério será usado para DMPL por tratar-se de Demonstração facultativa a esse Ente da Administração.

Fonte: Adaptado de Amorim (2012)

Para evidenciar a escala da transparência digital a presente pesquisa adotou como referência o método Amorim (2012) demonstrado através de estudo anterior concebido por Diniz (2017) e cuja fórmula original aponta os seguintes índices para cálculo da amostra:

$$ITD = \frac{\Sigma (DG*2, DT*2, DE*6)}{10}$$

Onde:

ITD = Índice de Transparência Digital

DG = Dimensão Geral

DT = Dimensão Técnica

DE = Dimensão Específica

10 = somatório dos pesos das dimensões

Contudo, para demonstrar o ITD dos municípios participantes deste estudo foi efetuada uma adequação na fórmula apresentada acima, substituindo o somatório de cada dimensão pelo somatório da média aritmética simples de cada dimensão, de tal modo que obteve-se o seguinte método para utilização no tratamento dos dados coletados:

$$ITD = \frac{\Sigma [(DG/5*2), (DT/3*2), (DE/10*6)]}{10}$$

Desta forma, aponta-se para evidenciação em cinco graus de transparência digital comparando-se ao valor encontrado para o ITD de cada dimensão, assim como o Índice Global de Transparência Digital. No Quadro 7 pode ser verificado o Nível de Transparência

Digital de acordo com o Manual do Índice de Transparência do Poder Legislativo do Senado Federal (2015):

Quadro 7 - Nível de Transparência Digital

ÍNDICE	NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA
0,8000 a 1,0000	Avançado (A)
0,6000 a 0,7999	Significativo (S)
0,4000 a 0,5999	Moderado (M)
0,2000 a 0,3999	Fraco (F)
0,0000 a 0,1999	Inexistente (I)

Fonte: Adaptado do Manual do Índice de Transparência do Poder Legislativo do Senado Federal (2015)

Assim sendo, valendo-se dos modelos já descritos nesse estudo e de tal modo adequado as necessidades da presente pesquisa, verificou-se os pontos fortes, mas principalmente tudo aquilo que precisa ser melhorado e conforme amostra, torna-se mais perceptível por meio da observação dos níveis de transparência digital em que cada município participante está inserido. Os anos analisados neste estudo foram 2015, 2016 e 2017.

3.3 População e amostra

O espaço amostral refere-se aos quinze municípios mais populosos da Região Norte bem como, os quinze mais populosos do Nordeste, ambos acima de 100(cem mil) habitantes submetidos ao cumprimento da Lei nº 12.527/2011 no tocante a dar publicidade de forma ativa as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) sob à luz da Lei nº 4.320/64 e demais normas e legislações complementares.

3.4 Delimitação do estudo

O presente estudo tem como aspecto espacial as regiões Norte e Nordeste do Brasil considerando 30 municípios (15 de cada região). Buscando uma melhor análise, a temporalidade deste estudo contempla o intervalo dos anos de 2015 a 2017.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Informações básicas dos municípios estudados

Primeiramente, optou-se por apresentar as características básicas dos componentes da amostra deste estudo. Foram dados gerais relacionados ao número de habitantes, região, estado, relação dos municípios, endereço eletrônico, todos sobre os aspectos pertinentes a exposição introdutória daqueles que serão analisados nesta pesquisa.

Quadro 8 - Relação dos 30 municípios mais populosos da região Norte e Nordeste

	Município - Norte	UF	População		Município - Nordeste	UF	População
1	Manaus	AM	1.802.014	1	Salvador	BA	2.675.656
2	Belém	PA	1.393.399	2	Fortaleza	CE	2.452.185
3	Ananindeua	PA	471.980	3	Recife	PE	1.537.704
4	Porto Velho	RO	428.527	4	São Luis	MA	1.014.837
5	Macapá	AP	398.204	5	Maceió	AL	932.748
6	Rio Branco	AC	336.038	6	Teresina	RN	814.230
7	Santarém	PA	294.580	7	Natal	PI	803.739
8	Boa Vista	RR	284.313	8	João Pessoa	PB	723.515
9	Marabá	PA	233.669	9	Jaboatão dos Guararapes	PE	644.620
10	Palmas	TO	228.332	10	Aracaju	SE	571.149
11	Castanhal	PA	173.149	11	Feira de Santana	BA	556.642
12	Paraupébas	PA	153.908	12	Campina Grande	PB	385.213
13	Araguaína	TO	150.484	13	Olinda	PE	377.779
14	Abaetetuba	PA	141.100	14	Caucaia	CE	325.441
15	Cametá	PA	120.896	15	Caruaru	PE	314.912

Fonte: IBGE – Censo 2010

O Quadro 8 mostra os municípios separados por região em uma relação crescente de acordo com o número de habitantes, sendo quinze da Região Norte e quinze da Região Nordeste, destacando o estado ao qual cada um pertence.

Quadro 9 - Portal da Transparência dos 30 municípios mais populosos da Região Norte e Nordeste
(Continua)

Município	Portal de Transparência
Salvador	http://transparencia.salvador.ba.gov.br
Fortaleza	https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br
Manaus	https://transparencia.manaus.am.gov.br/transparencia/v2/#/home

Quadro 9 - Portal da Transparência dos 30 municípios mais populosos da Região Norte e Nordeste (Conclusão)

Município	Portal de Transparência
Recife	http://transparencia.recife.pe.gov.br/codigos/web/geral/home.php
Belém	http://www.belem.pa.gov.br
São Luis	http://www.lei131.com.br/ords/portal/f?p=661:1
Maceió	http://www.transparencia.maceio.al.gov.br
Teresina	http://transparencia.teresina.pi.gov.br
Natal	https://natal.rn.gov.br/transparencia
João Pessoa	http://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br
J. dos Guararapes	http://portaldatransparencia.jaboatao.pe.gov.br/
Aracaju	http://transparencia.aracaju.se.gov.br
Feira de Santana	http://www.transparencia.feiradesantana.ba.gov.br/#pag
Ananindeua	http://www.ananindeua.pa.gov.br
Porto Velho	http://transparencia.portovelho.ro.gov.br/Site/Principal/
Macapá	http://transparencia.macapa.ap.gov.br/transparenciafinancas/
Campina Grande	http://transparencia.campinagrande.pb.gov.br
Olinda	http://transparencia.olinda.pe.gov.br/pronimtb/
Rio Branco	http://transparencia.riobranco.ac.gov.br/
Caucaia	https://www.caucaia.ce.gov.br/index.php?tabela=pagina&acao=transparencia
Caruaru	http://cloud publica.inf.br/clientes/caruaru_pm/portaltransparencia
Santarém	http://portaltransparencia.santarem.pa.gov.br/02/servlet/pt_menutransparencia
Boa Vista	http://transparencia.boavista.rr.gov.br/portal/
Marabá	http://www.governotransparente.com.br/4466490
Palmas	http://portaldatransparencia.palmas.to.gov.br/
Castanhal	http://www.castanhal.pa.gov.br/portal-da-transparencia/
Paraupébas	http://www.governotransparente.com.br/4507490
Araguaína	https://e-gov.betha.com.br/transparencia/01034-004
Abaetetuba	http://www.abaetetuba.pa.gov.br/portal/transparencia
Cametá	http://prefeituradecameta.pa.gov.br/portal-da-transparencia/

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

No Quadro 9 estão evidenciados os endereços eletrônicos do portal da transparência de cada município, local onde devem ser publicadas as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e cujo o link deve está disponível no site oficial de cada Prefeitura.

4.2 Nível de Transparência Digital dos Portais Eletrônicos

Após cálculos aritméticos simples orientados através do método exposto em capítulo anterior (Metodologia), os dados do presente estudo conduziram as primeiras constatações sobre transparência digital ou proativa nos municípios participantes conforme o Quadro 10 abaixo:

Quadro 10 - Resultado agrupado do Nível de Transparência Digital dos portais eletrônicos dos 30 Municípios mais populosos das Regiões Norte e Nordeste

(Continua)

Município	Resultado Parcial			Índice de Transparência Digital	Nível de Transparência Digital
	D. Geral	D. Técnica	D. Específica		
Parauebas	0,0800	0,2000	0,4800	0,7600	Significativo
Caucaia	0,0600	0,1333	0,5400	0,7333	Significativo
Manaus	0,1000	0,1333	0,2300	0,4633	Moderado
Porto Velho	0,0800	0,1667	0,1800	0,4267	Moderado
Caruaru	0,0800	0,1333	0,1800	0,3933	Fraco
J. dos Guararapes	0,1000	0,1333	0,1600	0,3933	Fraco
Campina Grande	0,1000	0,1333	0,1500	0,3833	Fraco
Fortaleza	0,1000	0,1333	0,1400	0,3733	Fraco
Aracajú	0,0600	0,1333	0,1600	0,3533	Fraco
São Luis	0,0600	0,1333	0,1600	0,3533	Fraco
Recife	0,1000	0,1333	0,1000	0,3333	Fraco
Natal	0,0800	0,1333	0,1000	0,3133	Fraco
Marabá	0,0400	0,1333	0,1200	0,2933	Fraco
Salvador	0,0400	0,1000	0,1400	0,2800	Fraco
Palmas	0,0600	0,1333	0,0800	0,2733	Fraco
Olinda	0,0800	0,1333	0,0600	0,2733	Fraco
João Pessoa	0,0800	0,1667	0,0000	0,2467	Fraco
Santarém	0,0800	0,1333	0,0300	0,2433	Fraco
Feira de Santana	0,0600	0,1333	0,0300	0,2233	Fraco
Belém	0,0600	0,1333	0,0200	0,2133	Fraco
Teresina	0,0800	0,1333	0,0000	0,2133	Fraco
Castanhal	0,0600	0,1333	0,0100	0,2033	Fraco
Maceió	0,0600	0,1333	0,0000	0,1933	Inexistente
Ananideua	0,0600	0,1333	0,0000	0,1933	Inexistente
Macapá	0,0600	0,1333	0,0000	0,1933	Inexistente
Rio Branco	0,0600	0,1333	0,0000	0,1933	Inexistente
Boa Vista	0,0600	0,1333	0,0000	0,1933	Inexistente
Abaetetuba	0,0800	0,1000	0,0000	0,1800	Inexistente
Araguaína	0,0400	0,1333	0,0000	0,1733	Inexistente
Cametá	0,0600	0,1000	0,0000	0,1600	Inexistente

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Considerando os efeitos encontrados após estudo, apenas dois municípios, Parauebas e Caucaia atingiram um nível de transparência significativo. Curiosamente ambos não são capitais, estão em regiões distintas, entretanto assemelham-se no quesito maior adequação a legislação vigente no país sobre dar publicidade de modo voluntário as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e cujo peso nesta pesquisa possui a maior relevância entre as três dimensões examinadas.

Seguindo uma tendência próxima aos primeiros lugares no ITD, Manaus e Porto Velho foram considerados municípios que oferecem um nível de transparência digital moderado, sobretudo porque também expõe mais adequadamente suas DCASP, contudo, no que se refere a avaliação das dimensões geral e específica separadamente, nessas circunstâncias, esses municípios também representariam um prejuízo a sociedade no que

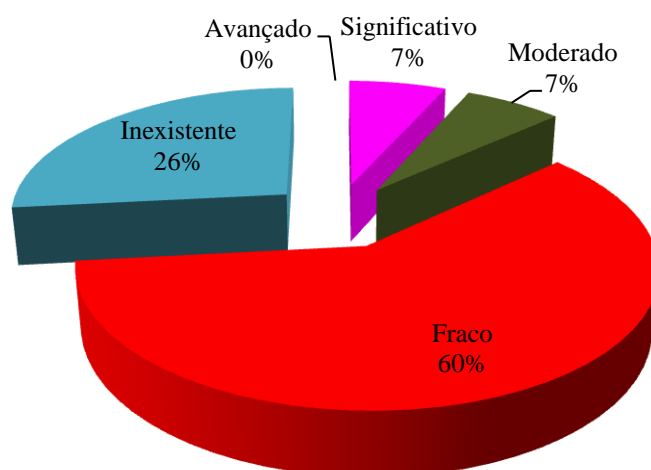
tange o direito de acesso à informação.

Fortaleza, Aracajú, São Luís, Recife, Natal, Salvador, Palmas, João Pessoa, Belém e Teresina, apesar de tratar-se de capitais nenhuma apresentou um conceito satisfatório que fizesse jus a posição de capital, onde teoricamente, estariam mais compatíveis com a realidade exigida pela LAI no tocante a Transparência Ativa dos dados contábeis, mas também da oferta dos meios necessários para conseguir acessá-los.

As capitais acima mencionadas obtiveram um nível fraco de transparência digital quando as dimensões foram tratadas conjuntamente e o ITD de cada uma delas apontou para um grau abaixo do esperado, todavia, a situação torna-se mais preocupante quando é dado um tratamento desassociado a cada dimensão por tender para uma transparência que não existe em virtude especialmente da precariedade dos portais investigados no que tange as questões gerais e técnicas, ambas relacionadas à acessibilidade garantida por lei.

Mais alarmante ainda é o caso de Maceió, Rio Branco, Macapá e Boa Vista, por também se tratar de capitais e ostentar o negativo status de nível inexistente de transparência, muito embora, a presente pesquisa não tenha se apropriado de uma relação tão grande de quesitos para investigar o grau de transparência proativa das Prefeituras participantes, mas o parâmetro utilizado foi com base no Manual de Transparência Proativa do Governo Federal e as questões sugeridas compõe um conjunto de funções essencial a ser disponibilizado por todos os websites de Instituições Pública de qualquer esfera de modo a estarem aptos ou minimamente adequados ao que determina a Lei nº 12.527/2011 no que diz respeito a viabilizar o acesso à informação. A Figura 3 mostra o Nível de Transparência conforme distribuição percentual:

Figura 3 - Nível de Transparência conforme distribuição percentual entre os 30 Municípios participantes da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Como uma fotografia do grau de transparência ofertado pelos portais eletrônicos das 30 (trinta) Prefeituras dos Municípios avaliados, a Figura 3 apresenta a fragilidade dessas Instituições quando o assunto é assegurar acessibilidade e disponibilizar voluntariamente matérias de interesse social, aqui, em questão mais específica, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Quadro 11 - Resultado do Nível de Transparência Digital por Indicador

Indicadores de Análise do Modelo	NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA DIGITAL									
	ITD (I) n° município	%	ITD (F) n° município	%	ITD(M) n° município	%	ITD(S) n° município	%	ITD(A) n° município	%
Dimensão Geral										
Endereço Eletrônico									30	100
Mecanismo de Busca	4	13,33			25	83,33			1	3,33
Mapa do Site	21	70			6	20			3	10
Idioma										
Acessibilidade para Deficiente	23	76,67			7	23,33				
Dimensão Técnica										
LAI									30	100
Portal da Transparência					3	10			27	90
Dados Abertos	28	93,33			2	6,67				

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Examinando os indicadores gerais e técnicos, ambos exigidos por meio da LAI os quais dizem respeito ao modo como os portais deverão adequar-se para que todo indivíduo consiga acessar uma informação disponibilizada por órgãos públicos através da internet constatou-se, conforme mostra o Quadro 11, primeiramente, que 100% dos municípios possuem portais eletrônicos em funcionamento, entretanto nenhum deles em algum outro idioma além do Português, nessas circunstâncias haveria uma grande disparidade que vai do grau inexistente ao avançado. 83,33% dos sites investigados disponibilizam ferramenta simples para busca de informações e pode-se considerar esse um número bastante expressivo, porém apenas um único município oferta em sua homepage um mecanismo de busca em modo avançado e dependendo do universo de dados disponíveis esse dispositivo facilita e muito a vida do cidadão que estiver realizando a pesquisa.

Ainda, tratando-se de dimensão geral, outro instrumento bastante útil, mas nada fácil de ser encontrado nos websites das Prefeituras dos Municípios participantes do estudo são os

Quadro 12 - Resultado do Nível de Transparência Digital por Indicador – DCASP – LEI nº 4.320/64 (Conclusão)

Indicadores de Análise do Modelo	NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA DIGITAL									
	ITD(I) nº Município	%	ITD (F) nº Município	%	ITD (M) nº Município	%	ITD (S) nº Município	%	(A) nº município	%
Dimensão Específica (Lei 4.320/1964) 2016 – enfoque Orçamentário										
BP	15	50			13	43,33			2	6,67
BO	10	33,33			18	60			2	6,67
BF	17	56,67			13	43,33				
DVP	13	43,33			15	50			2	6,67
Dimensão Específica (DCASP) 2017 – enfoque Patrimonial										
BP	27	90			1	3,33			2	6,67
BO	27	90							3	10
BF	27	90			1	3,33			2	6,67
DVP	27	90			1	3,33			2	6,67
DFC	21	70							9	30
DMPL	30	100								
Dimensão Específica (Lei 4.320/1964) 2017 – enfoque Orçamentário										
BP	19	63,33			9	30			2	6,67
BO	17	56,67			10	33,33			3	10
BF	19	63,33			9	30			2	6,67
DVP	19	63,33			9	30			2	6,67

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A Secretaria do Tesouro Nacional através da Portaria nº 634/2013 determinou o cronograma de implementação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, estabelecendo como obrigatória a adoção das DCASP aos entes da Administração Pública Direta e Indireta até o final de 2014, porém, de acordo com o panorama apresentado no quadro 12 que trata da dimensão específica, propósito maior desse estudo, o Brasil ainda tem muito a caminhar, até atingir um nível de transparência desejável no tocante a apresentação proativa dos dados relacionados às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Todavia, a obrigatoriedade de implantar as DCASP não significou deixar de atender ao que determina a Lei nº 4.320/64 no que se refere a dar publicidade aos Balanços e Demonstrações por ela exigidos, mas iniciar um processo em que fosse aperfeiçoado a evidenciação da informação contábil, até então, em geral produzida para fins de prestação de contas, tão somente. As DCASP possui um aspecto gerencial, ferramenta para auxiliar na tomada de decisão e por isso mesmo o enfoque de suas Demonstrações está sob uma perspectiva Patrimonial, enquanto a Lei nº 4.320/64 se ocupa do aspecto Orçamentário e com a finalidade primeira de obedecer às prescrições legais. Nesse sentido, ambas devem ser disponibilizadas pelos entes da federação nas três esferas.

No ano de 2015, apenas 6,67% dos municípios envolvidos na pesquisa apresentaram concomitantemente em seus portais eletrônicos os Balanços Patrimonial, Financeiro e

Orçamentário além da Demonstração da Variação do Patrimônio de acordo com a DCASP e também a Lei nº 4.320/64. Significa dizer, que em uma amostra de 30 municípios com mais de 100 (cem) mil habitantes, somente dois estavam, naquela ocasião, cumprindo as determinações legais vigentes no país no que diz respeito a dar publicidade a informações relativas a dados contábeis produzidos por Entes da Administração Pública.

Porém, quando observado separadamente, percebe-se que os números referentes à divulgação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, sob a ótica do Orçamento, crescem visto que o BP, BO, BF e DVP foram disponibilizados por 43,33%, 53,33%, 43,33% e 46,67% respectivamente, ao contrário da visão Patrimonial, que no primeiro ano desse estudo representou um percentual ínfimo ofertado nas homepages visitadas durante a pesquisa.

No ano seguinte, 2016, o cenário foi praticamente o mesmo considerando que 93,33% dos participantes deixaram de propiciar aos usuários da informação o acesso as DCASP em suas páginas, entretanto, para o mesmo período, foram disponibilizadas as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, em consonância com a Lei 4.320/64 em percentual de participação dos municípios semelhantes ao ano anterior apenas com um pequeno aumento para 60% e 50%, nessa ordem, na divulgação do Balanço Orçamentário e Demonstração da Variação Patrimonial.

Agora, em 2017, embora de maneira bastante negativa, houve certo equilíbrio na falta de apresentação proativa das DCASP, tendo em vista que até a data da última visita aos portais de cada Prefeitura participante em 10 de abril de 2018, o panorama apresentado foi o seguinte: para 90% dos municípios transparência ativa, sob um enfoque Patrimonial, no tocante a disponibilização do BP, BO, BF e DVP, tratou-se de fator inexistente, contudo no decorrer desse estudo evidenciou-se que já existe uma cultura de apresentação das Demonstrações Contábeis, ainda que de modo resumido, sob um enfoque Orçamentário. Entretanto para o exercício de 2017, as mesmas também tiveram uma divulgação modesta, tendo em vista que o nível de transparência inexistente foi de 63,33% para apresentação do BP, 56,67% para o BO e outra vez 63,33% para BO e DVP, isso representa uma parcela bastante relevante dentro do universo da pesquisa e muito embora estejamos tratando aqui do período referente ao ano de 2017.

Vale salientar que a última consulta aos portais eletrônicos da amostra foi em 10 de abril de 2018, logo, mais de três meses depois de encerrado o exercício anterior, portanto o que não justificaria a ausência de informação dos mesmos.

Quanto a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração da Mutação no

Patrimônio Líquido, ambas obrigatórias a partir do exercício 2015, mediante aprovação da Parte V do MCASP, 6ª edição, e sancionada através da Portaria STN nº 733/2014, ressalvado que a DMPL tornou-se obrigatória tão somente para as sociedades anônimas estatais e dependentes, assim sendo, facultativa aos demais entes da federação e por isso mesmo a ela foi atribuído um critério diferenciado de avaliação nesta pesquisa. Todavia, a DFC foi imposta a todos os órgãos e entidades públicas e verificou-se que no ano de 2015, 23,33% dos municípios deram publicidade a esta Declaração e atingiram nesse sentido um grau avançado de transparência ativa.

No ano seguinte, esse número aumentou e 40% das páginas pesquisadas ofertaram o acesso à informação por intermédio das DFC, entretanto, decaiu no ano de 2017 ao ser verificado que durante o período de análise das páginas virtuais das Prefeituras envolvidas nesse estudo 70% das mesmas ainda não havia liberado o acesso as Demonstrações do Fluxo de Caixa do exercício acima mencionado. Por fim, constatou-se que em razão da não obrigatoriedade, 100% dos municípios, nos três anos avaliados, obtiveram um nível de transparência inexistente por nunca haver disponibilizado acesso à informação por meio da Demonstração de Mutação no Patrimônio Líquido, todavia quanto a DMPL, vale ressaltar que a mesma somente é obrigatória a empresa estatal controlada, aos demais será facultativa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar se os trinta municípios das Regiões Norte e Nordeste, distribuídos igualmente, de modo a ser quinze em cada uma delas e ambos com população acima de 100.000 (cem mil) habitantes estão obedecendo a Lei nº 12.527/2011 no que se refere a dar publicidade através da web em seus portais eletrônicos as Demonstrações Contábeis exigidas pelas normas Aplicadas ao Setor Público, para isto foram seguidas três etapas.

A primeira delas foi a apresentação ainda no referencial teórico das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, conforme as Normas pertinentes, os propósitos da convergência aos padrões internacionais, os órgãos competentes responsáveis pela mudança, o cronograma de implantação das DCASP, de modo a compreender com maior clareza as Demonstrações que seriam buscadas nos portais eletrônicos analisados.

Na segunda a finalidade maior foi verificar de que forma a informação estava sendo ofertada aos seus usuários porque transparência ativa diz respeito não apenas a dar publicidade a informação, mas ofertá-la com qualidade e nesse ponto os aspectos gerais e técnicos tratavam da preparação dos sites para viabilizar o acesso mediante recursos que auxiliem o cidadão na busca por serviços, produtos e, sobretudo, conhecimento. Desta maneira, ao examinar a dimensão geral constatou-se que 100% dos municípios possuem portais eletrônicos em funcionamento, 83,33% dos sites investigados disponibilizam ferramenta simples para busca de informações. Entretanto apenas um único município oferta em sua homepage um mecanismo de busca em modo avançado e dependendo do número de dados disponível em um determinado espaço virtual essa se trata de uma ferramenta fundamental para obter sucesso em uma pesquisa efetuada no ambiente eletrônico.

No quesito acessibilidade 76,67% não oferecem nenhuma possibilidade de utilização do site por cidadãos que sejam portadores de alguma limitação visual ou auditiva e os 23,33% que ofertam algum recurso o fazem parcialmente. Observou-se também que 100% dos municípios regulamentaram e disponibilizam em seus websites a LAI e 90% deles possuem nos sites da própria prefeitura como orienta a Lei 12.527/2011, um link que conduza ao acesso a seu portal da transparência.

Finalmente, a terceira e última etapa, objetivo principal deste estudo consistiu em demonstrar o nível de transparência digital por indicador relativo às Demonstrações Contábeis de cada município. No ano de 2015, apenas 6,67% dos municípios envolvidos na pesquisa apresentaram concomitantemente em seus portais eletrônicos os Balanços Patrimonial,

Financeiro e Orçamentário além da Demonstração da Variação do Patrimônio de acordo com a DCASP e também a Lei nº 4.320/64. No ano seguinte, 93,33% dos participantes deixaram de propiciar aos usuários da informação o acesso as DCASP em suas páginas. Em 2017, para 90% dos municípios transparência ativa, sob um enfoque Patrimonial, o tocante a disponibilização do BP, BO, BF e DVP apresentou fator inexistente.

O nível de transparência inexistente foi de 63,33% para apresentação do BP, 56,67% para o BO e outra vez 63,33% para BO e DVP. Quanto a Demonstração do Fluxo de Caixa, verificou-se que no ano de 2015, 23,33% dos municípios deram publicidade a esta Declaração e atingiram nesse sentido um grau avançado de transparência ativa. Esse número aumentou e 40% das páginas pesquisadas ofertaram o acesso à informação por intermédio das DFC decaiu no ano de 2017 ao ser verificado que durante o período de análise das páginas virtuais das Prefeituras envolvidas nesse estudo 70% das mesmas ainda não havia liberado o acesso as Demonstrações do Fluxo de Caixa do exercício acima mencionado.

A escala da transparência digital foi observada através de tabela construída para apontar o nível de transparência de maneira total ou por dimensão para cada município e os resultados mostraram conforme o quadro 10 que os melhores resultados foram atingidos por Paraupabas no Norte e Caucaia no Nordeste com um nível significativo de transparência digital e nenhuma capital obteve um índice além do nível moderado. Manaus e Porto Velho foram considerados com um nível de transparência digital moderado. Fortaleza, Aracajú, São Luís, Recife, Natal, Salvador, Palmas, João Pessoa, Belém e Teresina obtiveram um nível fraco de transparência digital quando as dimensões foram tratadas conjuntamente, porém quando observado o desempenho do total dos municípios de acordo com a verificação de cada indicador percebe-se que os critérios direcionados as dimensões gerais e técnicas contribuem para um índice de transparência mais desejável. Maceió, Rio Branco, Macapá e Boa Vista apresentaram nível inexistente de transparência. Como descrito anteriormente, quando examinados os indicadores das categorias de forma separada, alguns deles, como por exemplo, manter o portal em funcionamento e regulamentação da LAI, pode ser observado um nível avançado de transparência, uma vez que todos os participantes atendiam a estes indicadores inteiramente.

Com isso, foram alcançados os objetivos específicos e, por consequência, o objetivo geral. Posto que os resultados mostraram o nível de adequação dos trinta municípios, selecionados na amostra e dispostos entre as Regiões Norte e Nordeste ao que determina a Lei de Acesso à Informação no tocante a transparência ativa na divulgação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, respondendo ao problema de pesquisa. Uma vez

respondido o problema de pesquisa, considera-se concluído este estudo. Por fim, reafirma-se a relevância de estudos com esta temática, as quais contribuirão para a disseminação da produção científica na área da Contabilidade Pública.

REFERÊNCIAS

ACESSO À INFORMAÇÃO GOVERNO FEDERAL. **Histórico da LAI**. 2018. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/assuntos/conheca-seu-direito/historico-da-lai>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antônio Gomes de. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 5, set./out. 2002.

AMORIM, Paula Karini Dias Ferreira. **Democracia e internet: a transparência de gestão nos portais eletrônicos de capitais brasileiras**. 2012. 348 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Comunicação e Cultura Contemporâneas, Faculdade de Comunicação (Facom), Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/7157/1/PaulaKariniDiasFerreira.pdf>>. Acesso em: 2 Abr. 2018.

BEHR, Ariel; SANTOS, Diego Andricopulo; SOUZA, Angela Rosane Leal. **Evidenciação das demonstrações contábeis de acordo as novas normas brasileiras de contabilidade e adequações necessárias à sua implantação em uma autarquia estadual**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/109525/000919415.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

BORGHETTI, Jonas; BORGHETTI, Júlio César. Evidenciação de informações no setor público: um estudo comparativo do impacto da aplicação das NBCASP. **Revista de Contabilidade Dom Alberto**, Santa Cruz do Sul, v. 1, nº 1, p. 94-115, jun. 2012. Disponível em: <<http://www.domalberto.edu.br/wp-content/uploads/2017/08/Evidencia%C3%A7%C3%A3o-de-Informa%C3%A7%C3%B5es-no-Sector-P%C3%BAblico-%E2%80%93-um-Estudo-Comparativo-do-Impacto-da-Apl.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. Decreto nº 592, de 06 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 jun. 1992.

_____. Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 nov. 1992.

_____. Decreto nº 7724, de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 maio 2012.

_____. Decreto nº 7845, de 14 de novembro de 2012. Regulamenta procedimentos para credenciamento de segurança e tratamento de informação classificada em qualquer grau de sigilo, e dispõe sobre o Núcleo de Segurança e Credenciamento. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 nov. 2012.

_____. Decreto nº 8.777, de 11 de maio de 2016. Institui a Política de Dados Abertos do Poder Executivo federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 maio 2016.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 que regulamenta as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 nov. 2000.

_____. Lei 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, 28 maio 2009.

_____. 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, 17 mar. 1964.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Município. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 7 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2016.

_____. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, deforma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 ago. 2008.

_____. Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 jul. 2012.

_____. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 nov. 2013.

_____. Portaria nº 733, de 26 de dezembro de 2014. Estabelece regra de transição para a observância das regras referentes às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público constantes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o exercício de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 2014.

_____. Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos Nº 12 (Balanço Orçamentário), Nº 13 (Balanço Financeiro), Nº 14 (Balanço Patrimonial) e Nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos Nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), Nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e Nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 dez. 2009.

CASTRO NETO, João Luis. **Contribuição do estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Europeia**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução do CFC N.º 1.133/08. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 nov. 2008. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133&arquivo=Res_1133.doc>. Acesso em: 15 fev. 2018.

CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Pacto de San José da Costa Rica**. 1969. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/pacto-san-jose-costa-rica.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2018.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Resolução de conflitos aplicada ao contexto das ouvidorias**. Brasília: ENAP, 2017.

FONSECA, João José Saraiva de. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=dRuzRyEIzmkC&oi=fnd&pg=PA9&dq=FONSECA,+J.+J.+S.+Metodologia+da+pesquisa+cient%20C3%ADfca.+Fortaleza:+UEC,+2002.+Apostila.&ots=92QfVZnnGB&sig=TAEDabqNdN6gAATsth7gYVKeq#w=onepage&q=FONSECA%20J.%20J.%20S.%20Metodologia%20da%20pesquisa%20cient%20C3%ADfca.%20Fortaleza%3A%20UEC%202002.%20Apostila.&f=false>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Rio Grande do Sul: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HAYASHI, Maria Cristina P. Innocentini; RIGOLIN, Camila Carneiro Dias; BARBOSA, Henrienne. **Governo na web: Reflexões Teóricas e Práticas**. Campinas: Editora Alínea, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo demográfico 2010**. Disponível em: <<https://censo2010.ibge.gov.br/>>. Acesso em 10 abr. 2018.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, Tatiane Kovalski. Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública. 2010. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/27210>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

MAIA JÚNIOR, Humberto; FURLAN, Flávia. Década perdida. **Revista Exame**, 2015. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/revista-exame/decada-perdida/>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

MANUAL DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA DO SENADO FEDERAL. 2015. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ecidania/documentos/anexos/arquivos-antigos/manual-do-indice-de-transparencia-do-poder-legislativo/view>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

MAUSS, César Volnei. **Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

MENDEL, Toby. **Liberdade de informação: um estudo de direito comparado**. UNESCO, 2009.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso básico de contabilidade pública**. Brasília: Editora Eletrônica Tatiane Nogueira Vaz, 2006.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração universal dos direitos humanos**. 1948. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2018.

PEREIRA, José Matias. **Curso de administração pública: Foco nas Instituições e Ações Governamentais**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014.

PINHO, José Antônio Gomes de. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 3, maio/jun. 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n3/a03v42n3>>. Acessado em: 4 abr. 2018.

SÁNCHEZ, Alfredo Chirino. **Transparência e responsabilização no setor público: fazendo acontecer**. Brasília: Coleção Gestão Pública, 2002.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. **Introdução à gestão pública**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

SANTOS, Thabata Ramalho et al. A transparência fiscal na percepção dos usuários internos e externos da gestão municipal: reflexões e desafios didáticos no Vale do Mucuri-MG. In.: 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Belém. **Anais...** Belém: CBC, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2012.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho; RICCIO, Edson Luiz. Transparência: reposicionando o debate. **Universidade Federal de Santa Catarina**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p.137-158, jan./abr. 2015. Disponível em: <https://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/marquinhos_-_transparencia_-_34439-128937-1-pb.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2018.



Universidade Federal da Paraíba
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Finanças e Contabilidade
Curso de Ciências Contábeis
Comissão de TCC



FORMULÁRIO IX

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado **TRANSPARÊNCIA PÚBLICA: Um Estudo Acerca da Lei 12.527 de 18 de Novembro de 2011, sobre Transparência Ativa da Informação Contábil nos 30 (trinta) Municípios mais Populosos das regiões Norte - Nordeste**

ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Autor(a): Erika Patrícia Costa de Vasconcelos

AUTORIZAÇÃO PARA DEPÓSITO DA MONOGRAFIA

Eu, Professor **Edson Franco de Moraes**, autorizo o depósito da monografia do aluno **Erika Patrícia Costa de Vasconcelos**, matrícula 107232-51. A apresentação do trabalho irá ocorrer no semestre 2017.2, com data a ser divulgada pela Comissão do TCC do curso de Ciências Contábeis.

João Pessoa, 18 de Maio de 2018

Professor(a): Edson Franco de Moraes

Prof. Edson Franco de Moraes
DFCICCSA – UFPB
SIAPE 2355745