

A disponibilização na Internet de demonstrativos contábeis pelos municípios da Região da Grande Florianópolis referentes aos anos de 2000 a 2013

Guilherme Maciel Mafra y Orion Augusto Platt Neto

Prefeitura Municipal de Camboriú, Santa Catarina

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis

Os municípios brasileiros são obrigados a elaborar e a publicar demonstrativos contábeis e disponibilizá-los em meios eletrônicos de acesso público. Neste contexto, o objetivo deste artigo é verificar se estão publicados na internet os demonstrativos contábeis elaborados pelos municípios da Região da Grande Florianópolis em atendimento à Lei n.º 4.320/1964 e à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), referentes aos anos de 2000 a 2013. Foram elaborados checklists para organizar a observação dos demonstrativos contábeis nos sítios eletrônicos oficiais dos 22 municípios. Constatou-se um baixo nível de disponibilização na internet tanto para os balanços da Lei n.º 4.320/1964 quanto para os demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), conforme o critério da pesquisa. A ausência das publicações foi de 86,36% para os balanços da Lei n.º 4.320/1964, de 92,21% para os demonstrativos do RGF, e de 92,86% para os demonstrativos do RREO. Mais da metade dos municípios analisados não publicou demonstrativos na internet.

Palavras-chave: Demonstrativos Contábeis na Internet. Contas Públicas. Transparência Governamental. Municípios Brasileiros.

Internet Availability for Financial Statements in the Municipalities of Grande Florianópolis Region. Years 2000 to 2013

Brazilian municipalities are required to prepare and publish financial statements and make them available to everyone through electronic media. Therefore, the objective of this research is to verify whether the municipalities of Greater Florianopolis Region published their financial statements (2000-2013) on internet, these reports were prepared in compliance with Act 4,320/1964 and the Fiscal Responsibility Law (FRL). Checklists were developed to organize the financial statements in the official websites of 22 municipalities. According to the research criteria, there was a low level of availability of balance sheets (Act 4,320/1964) and financial statements of the Fiscal Management Report (RGF) and the Summary Report of Budget Execution (RREO). The absence of balance sheets publications was 86.36%, 92.21% for RGF's financial statements, and 92.86% for the RREO's financial statements. More than half of the analyzed municipalities did not issued any financial statements on the Internet.

Keywords: Financial Statements on Internet. Public Accounts. Governmental Transparency. Brazilian Municipalities.

La disponibilidad de Internet para los estados financieros en los municipios de la Región de Gran Florianópolis durante 2000-2013

Los municipios brasileños están obligados a preparar y publicar estados financieros y ponerlos a disposición del público a través de los medios electrónicos. Por lo tanto, este artículo tiene como objetivo comprobar si se publican en Internet los estados financieros elaborados por los municipios de la Región Gran Florianópolis, según la Ley 4.320/1964 y la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) para los años 2000-2013. Se desarrollaron listas de verificación para organizar los estados financieros en las páginas web de los 22 municipios. Según el criterio de evaluación, hubo una baja disponibilidad en Internet del balance financiero de la Ley 4.320/1964, de los estados financieros del Informe de Gestión Fiscal (RGF) y del Informe del Análisis de Ejecución Presupuestaria (RREO). La ausencia de publicaciones de balances financieros fue 86,36%, 92.21% de los estados financieros del RGF, y 92,86% para los estados financieros del RREO. Más de la mitad de los municipios analizados no publicó ningún estado financiero en Internet.

Palabras clave: Estados financieros en Internet. Cuentas públicas. Transparencia gubernamental. Municipios brasileños.

1. Introdução

A partir do ano de 2013 todos os municípios brasileiros passaram a ser obrigados a disponibilizar em meios eletrônicos de acesso público informações pormenorizadas sobre as suas execuções orçamentárias e financeiras. Esta determinação advém de dispositivo da Lei Complementar n.º 131/2009 (Brasil, 2009, art. 48, II), conhecida como a Lei da Transparência. Referida Lei acrescentou e alterou artigos da Lei Complementar n.º 101/2000 – a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Tais disposições visam instrumentalizar o controle social por meio de dados sobre os recursos públicos.

Porém, a disponibilização de dados analíticos inviabiliza uma visão geral e resumida da situação orçamentária, patrimonial e financeira de um ente. Para tal análise, a disponibilização via internet de relatórios e demonstrativos contábeis é imprescindível.

Neste sentido, a Lei n.º 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro, orienta e exige a elaboração de balanços e outros demonstrativos contábeis por parte da administração pública (Brasil, 1964). No ano de 2000, a LRF passou a exigir a publicação de dois novos relatórios por parte de todos os entes públicos: o Rela-

tório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (Brasil, 2000).

Diante destas razões e contexto normativo, este estudo busca responder ao seguinte questionamento: «Os municípios da Região da Grande Florianópolis estão disponibilizando em seus sítios eletrônicos os demonstrativos contábeis previstos na Lei n.º 4.320/1964 na LRF referentes aos exercícios financeiros de 2000 a 2013?».

Para responder a esta pergunta, tem-se como objetivo identificar as publicações na internet de demonstrativos contábeis por parte dos municípios da Região da Grande Florianópolis, elaborados em atendimento à Lei n.º 4.320/1964 e à LRF, referentes aos anos de 2000 a 2013. Particularmente, é observada a disponibilização dos balanços públicos e dos demonstrativos componentes do RGF e do RREO dos vinte e dois municípios da Região – mas exclusivamente aqueles que devem ser elaborados e publicados pelos Poderes Executivos.

Para cumprir o objetivo estabelecido e delimitado, a pesquisa é realizada diretamente com a observação dos sítios eletrônicos dos municípios, com vistas ao preenchimento de *checklists*, organizados por ano, pelo qual se buscou verificar a disponibilidade de cada demonstrativo contábil.

A importância desta pesquisa reside em organizar e tornar público à população acadêmica e à sociedade os resultados da verificação do cumprimento de práticas de transparência na internet por parte dos gestores municipais. Adicionalmente, os prefeitos e outros servidores públicos podem obter um retorno sobre limitações de suas práticas de divulgação contábil.

Para embasamento normativo e teórico sobre o tema, a pesquisa conta com revisão de literatura acerca dos relatórios e demonstrativos contábeis de publicação obrigatória pelos municípios, que remete à relevância de sua publicação na internet, conforme segue.

2. Fundamentação teórica

Com base em fontes normativas e na literatura especializada, nesta seção são apresentados os demonstrativos contábeis de publicação obrigatória pelos municípios, bem como a previsão do uso da internet para promoção da transparência das contas públicas.

2.1. Relatórios e demonstrativos contábeis de publicação obrigatória

Conforme texto da ementa, a Lei n.º 4.320/1964 dispõe sobre «normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal» (Brasil, 1964). Trata-se de uma norma central nos regramentos orçamentários e contábeis voltados para a administração pública em todas as esferas.

Conforme a referida Lei, «os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais [...]» (Brasil, 1964, art. 101). Esta Lei também estabelece uma série de outros demonstrativos contábeis.

O Balanço Orçamentário demonstra «as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas» (Brasil,

1964, art. 102). O Balanço Financeiro, por sua vez, demonstra a «receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte» (Brasil, 1964, art. 103).

O Balanço Patrimonial, conforme os moldes da Lei n.º 4.320/1964, deve demonstrar os seguintes grupos: ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial e contas de compensação (Brasil, 1964, art. 105). Por fim, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia «as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício» (BRASIL, 1964, art. 104).

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda (MF), em julho de 2012 aprovou a 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), por meio da Portaria n.º 437/2012 (STN, 2012a) e da Portaria Conjunta n.º 2 (STN/SOF, 2012), com validade a partir do exercício de 2013.

O MCASP foi criado visando, entre outros aspectos: «[...] padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, [...] elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público» (STN, 2012a, p. 3).

O referido Manual está organizado em oito partes (além da Parte Geral e do Volume de Anexos), sendo que a Parte 5 trata dos Demonstrativos Contábeis Aplicados ao Setor Público (DCASP). A aplicação do DCASP se faz obrigatória para todos os entes públicos até o final do exercício de 2014 (STN, 2012a). Antes da adoção obrigatória, os entes podem seguir os modelos anteriores dos anexos da Lei n.º 4.320/1964.

Além dos quatro balanços, o DCASP orienta a elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

(DMPL) (STN, 2012), a serem publicados obrigatoriamente apenas ao final de 2014 (STN, 2012a). Adicionalmente, conforme a NBC T 16.6, do Conselho Federal de Contabilidade, as Notas Explicativas fazem parte das demonstrações contábeis (CFC, 2008, item 39).

A partir da entrada em vigor da LRF, no ano de 2000, todos os entes (incluindo seus Poderes e de determinados órgãos) deverão elaborar e publicar também uma série de demonstrativos componentes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (Brasil, 2000).

Cumpra destacar que o RREO já estava previsto na Constituição Federal para adoção apenas pelo Poder

Executivo da União (Brasil, 1988, art. 165, §3º). A LRF estendeu a obrigatoriedade aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal. Dependendo do número de habitantes do município, alguns dos demonstrativos do RREO podem ser publicados semestralmente (Brasil, 2000, art. 52, 53 e 63).

O RGF deve ser publicado quadrimestralmente (Brasil, 2000, art. 54). Porém, é permitido aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optarem pela publicação semestral (Brasil, 2000, art. 63).

No quadro a seguir, são apresentados os relatórios e demonstrativos contábeis obrigatórios para municípios que foram enfocados na observação da presente pesquisa.

Quadro 1. Relatórios e demonstrativos e de publicação obrigatória estudados

Relatórios e fundamentos normativos	Demonstrativos
Balancos Anuais da Lei nº 4.320/1964	Anexo 12 - Balanço Orçamentário Anexo 13 - Balanço Financeiro Anexo 14 - Balanço Patrimonial Anexo 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais
Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) da LRF	Anexo 1 - Balanço Orçamentário Anexo 2 - Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção Anexo 3 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida Anexo 4 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias Anexo 5 - Demonstrativo do Resultado Nominal Anexo 6 - Demonstrativo do Resultado Primário Anexo 7 - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão Anexo 8 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenv. do Ensino - MDE Anexo 9 - Dem. das Receitas e Operações de Crédito e Despesas de Capital Anexo 10 - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência Anexo 11 - Dem. da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos Anexo 12 - Dem. das Receitas e Desp. com Ações e Serviços Públicos de Saúde Anexo 13 - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas Anexo 14 - Dem. Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Relatório de Gestão Fiscal (RGF) da LRF	Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL Anexo 3 - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 - Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 5 - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 - Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal Relatório de Gestão Fiscal Consolidado

Fonte: Elaborado pelos autores com base na Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), na LRF (BRASIL, 2000) e na 5ª edição do MDF (STN, 2012b).

A STN orienta a elaboração dos demonstrativos componentes do RGF e do RREO por meio do Manual de Demonstrativo Fiscais (MDF). Foi empregada neste estudo a 5ª edição do MDF (STN, 2012b), válida para os anos de 2013 e 2014. Todavia, destaca-se que para os anos anteriores vigoraram outras edições e que para 2015 foi aprovada a 6ª edição do MDF pela portaria conjunta da STN/SOF n.º 1/2014 e pela portaria STN n.º 700/2014.

2.2. Transparência das contas públicas e o uso da internet

A Constituição Federal garante que

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 (Brasil, 1988, art. 5º, XXXIII).

A Constituição preconiza ainda que «A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]» (Brasil, 1988, art. 37). Neste sentido, a publicidade é tratada como princípio constitucional, de forma que as ações da administração pública deverão ser públicas e de acesso geral.

Todavia, há casos específicos que requerem sigilo. Conforme a Lei n.º 12.527/2011, conhecida como a Lei de Acesso à Informação (LAI), há a possibilidade de recusa do acesso às «informações referentes a projetos de pesquisa e desenvolvimento científicos ou tecnológicos cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado» (Brasil, 2011, art. 7º, §1º). Ainda que o direito ao acesso a estas informações seja restrito, a recusa da disponibilidade

deve ser fundamentada, cabendo sanções para a não observância deste regramento.

A Controladoria-Geral da União (CGU) corrobora essas ideias e princípios ao emitir o entendimento de que «a informação produzida, guardada, organizada e gerenciada pelo Estado em nome da sociedade é um bem público» e que «O acesso a estes dados – que compõem documentos, arquivos, estatísticas – constitui-se em um dos fundamentos para a consolidação da democracia» (CGU, 2011, p. 8).

O controle sobre a administração pública e seus governantes é feito pelos sistemas de controle interno, pelo controle externo e pelo controle social, de modo alinhado aos dispositivos e exigências da Constituição Federal. Paixão (2007 apud Evangelista 2010, p. 11) elucida que «o controle tem um tripé: o controle externo, a cargo dos nossos Tribunais de Contas; o controle interno, preconizado na Constituição Federal; e o controle social».

O controle social, realizado pelos cidadãos em seu exercício democrático, é favorecido e melhor orientado caso a sociedade disponha de dados e informações suficientes e confiáveis sobre a administração pública. Neste sentido, o Estado deve buscar, de modo proativo, a transparência.

Todavia, a simples divulgação de informações (mera publicação) dos atos da gestão pública não as torna, necessariamente, transparentes, pois a transparência deve despertar e incentivar o exercício da cidadania. A transparência na gestão fiscal, de acordo com Cruz *et al.* (2011, p. 185) é tratada na LRF

como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Segundo a LRF, são considerados instrumentos de transparência da gestão fiscal, «os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos» (Brasil, 2000, art. 48). A divulgação desses instrumentos deve ser ampla, inclusive por meio da internet.

As Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) criam condições para o avanço da «sociedade do conhecimento», na qual o Estado, por intermédio do governo eletrônico, pode ser a principal ferramenta que aproximaria os cidadãos da fiscalização e controle da *res pública* (Braga *et al.*, 2008). A internet revolucionou os meios de comunicação, permitindo a troca de informações, a aceleração de procedimentos e permitindo o controle em tempo real.

Na área da divulgação de dados contábeis na internet, a primeira iniciativa brasileira – do ponto de vista legal – ocorreu no ano de 1998, a partir da edição da Lei n.º 9.755, que criou a «Homepage Contas Públicas» (Brasil, 1998). Ao longo dos anos seguintes, foram sendo criados portais de transparência de Poderes e órgãos dos entes pelo país, incentivados especialmente pela LRF, de 2000, e pela Lei da Transparência, de 2009.

2.3 Pesquisas anteriores

Esta seção apresenta as principais pesquisas prévias encontradas sobre o tema deste artigo. Essa busca teve por objetivo a observação de ideias, referenciais e conclusões para auxiliar o entendimento do tema e da abordagem do presente artigo.

As buscas abrangeram trabalhos de conclusão de curso, dissertações de mestrado, teses de doutorado e artigos técnico-científicos publicados em eventos e em periódicos. Por limitação de espaço, são apresentados

apenas os resultados encontrados de trabalhos similares em termos de abordagem, no quadro que segue.

O quadro indica a existência de pesquisas sobre sítios eletrônicos governamentais, que buscaram informações principalmente relacionadas ao cumprimento da LRF. De forma geral, a presente pesquisa segue a mesma linha de raciocínio das pesquisas mencionadas, ou seja, de estudos que buscam apresentar se os portais de transparência publicam as contas públicas.

Além dos trabalhos citados no quadro anterior, as buscas também encontraram outras pesquisas com similaridades na temática central. Foram encontradas outras pesquisas sobre portais de transparência, porém com diferentes enfoques. Tais estudos, em geral, buscavam uma avaliação qualitativa das informações dos portais ou a avaliação quantitativa no cumprimento de dispositivos da LRF.

3. Procedimentos metodológicos

Os procedimentos metodológicos apresentados resumem-se a: classificar a pesquisa; caracterizar a sua população e amostra; e apresentar os instrumentos e procedimentos da pesquisa.

3.1. Classificação da pesquisa

De acordo com a classificação de Raupp e Beuren (2004), a tipologia das pesquisas no âmbito da Contabilidade se dão quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Para o objetivo proposto, esta pesquisa é classificada como descritiva, visto que relata as publicações realizadas por um grupo de municípios, diante de um conjunto e demonstrativos contábeis amplamente conhecidos. Quanto aos procedimentos, esta pesquisa é documental, visto que os demonstrativos contábeis disponibilizados pelos entes na internet são considerados documentos, e como tais, são observados como objetos.

Quadro 2. Síntese das pesquisas anteriores similares em abordagem

Autores [1]	Título / tipo de publicação [2]	Temática abordada e resultados encontrados
Keunecke, Teles, e Flach (2011)	Práticas de <i>Accountability</i> : Uma Análise dos Índices de Transparência nos Municípios Mais Populosos de Santa Catarina / Periódico	O objetivo do estudo é «analisar o nível de transparência dos sítios eletrônicos dos cinco municípios catarinenses mais populosos, a fim de perquirir se tais municípios estão atendendo satisfatoriamente as obrigações da Lei de Responsabilidade Fiscal. Os resultados da pesquisa esclarecem que todos os municípios atendem a Lei Complementar n.º 131 de 2009 e reforça a importância de que as contas públicas sejam divulgadas de forma a facilitar a accountability e a sua compreensão por parte dos cidadãos».
Nunes (2013)	Avaliação da Transparência Pública à Luz da Legislação Brasileira: Um Estudo nos Municípios da Região Sul do Brasil / Dissertação	O objetivo do estudo é «avaliar o nível de transparência das informações disponibilizadas pelos municípios da região do Sul do Brasil, com mais de 50.000 habitantes, por meio da internet, considerando as exigências legais. [...] Considerando as análises realizadas nos municípios foi possível estabelecer um Ranking Geral da Região Sul quanto ao nível de transparência, o qual apresentou como média geral 24 pontos, [...] entre o nível neutro e bom. No âmbito dos 93 municípios avaliados da Região Sul, o Município que apresentou o maior nível de transparência foi Porto Alegre, capital do Estado Rio Grande do Sul. Por outro lado, o município com menor nível de transparência foi Alvorada, do mesmo Estado».
Franco et al. (2014)	Nível de Divulgação Eletrônica da Contabilidade Pública dos Municípios do Paraná no Ambiente da Internet / Periódico	O objetivo do estudo é «identificar o nível de transparência eletrônica dos demonstrativos contábeis nos municípios paranaenses, dispostos no ambiente da internet. [...] Dentre aspectos relevantes, detectou-se que 81,25% dos municípios com 50.000 ou mais habitantes disponibilizam os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal em suas páginas eletrônicas e este índice cai para 29,43% nos municípios com menos de 50.000 habitantes. É expressivo o número de municípios que não faz uso eletrônico para dar publicidade a seus atos, correspondendo a 70,57%, ou seja, 259 municípios dentre o total pesquisado. Ressalta-se que a transparência das contas públicas reveste-se de limitações do ponto de vista de disponibilidade de informações, logo, necessita-se de aprimoramento e viabilização em benefício dos resultados».
Silva, Nascimento, e Ferreira (2014)	Transparência na Prestação de Contas da Administração Pública Municipal na Internet: Um Estudo de Caso no Estado de Goiás / Evento	«A pesquisa foi realizada em todos os 246 municípios goianos, com o propósito de identificar se os mesmos cumprem os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à conformidade no tocante a transparência das prestações de contas da gestão pública, via internet no período de janeiro 2010 à dezembro de 2013. [...] Após análise chegou-se à conclusão que não há uniformidade das informações entre os municípios, e que cumprem parcialmente as exigências legais, devido a existência de municípios que não tem ao menos site, que não disponibilizam link de acesso ao portal da transparência e que não publicam os instrumentos de planejamento orçamentários (PPA, LDO e LOA), a prestação de contas da realização da receita e execução das despesas orçamentárias».

Notas: [1] Autores dispostos em ordem cronológica das publicações citadas. [2] Os tipos de publicações são: Dissertação – Dissertações de mestrado (*strictu sensu*). Periódico – Artigos técnico-científicos publicados em periódicos (revistas, boletins, etc.). Evento – Artigos técnico-científicos publicados em anais de eventos (congressos, encontros, etc.).

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas fontes citadas.

Quadro 3. População e sítios eletrônicos dos municípios da GRANFPOLIS

Municípios	População (hab.) [1]	Sítios eletrônicos oficiais
Rancho Queimado	2.765	http://www.rq.sc.gov.br/
São Bonifácio	2.977	http://www.saobonifacio.sc.gov.br/
Anitápolis	3.211	http://www.anitapolis.sc.gov.br/
Major Gercino	3.300	http://www.majorgercino.sc.gov.br/
Leoberto Leal	3.309	http://www.leobertoleal.sc.gov.br/
São Pedro de Alcântara	4.874	http://www.pmspa.sc.gov.br/
Angelina	5.171	http://www.angelina.sc.gov.br/
Águas Mornas	5.685	http://www.aguasmornas.sc.gov.br/
Paulo Lopes	6.808	http://www.paulolopes.sc.gov.br/
Antônio Carlos	7.613	http://www.antoniocarlos.sc.gov.br/
Alfredo Wagner	9.494	http://www.alfredowagner.sc.gov.br/
Canelinha	10.845	http://www.canelinha.sc.gov.br/
Nova Trento	12.544	http://www.novatrento.sc.gov.br/
Governador Celso Ramos	13.211	http://www.governadorcelso Ramos.sc.gov.br/
Garopaba	18.890	http://www.garopaba.sc.gov.br/
Santo Amaro da Imperatriz	20.332	http://www.pmsai.sc.gov.br/
São João Batista	27.982	http://www.sjbatista.sc.gov.br/
Tijucas	32.087	http://www.tijucas.sc.gov.br/
Biguaçu	59.736	http://www.bigua.sc.gov.br/
Palhoça	142.558	http://www.palhoca.sc.gov.br/
São José	215.278	http://www.pmsj.sc.gov.br/
Florianópolis	433.158	http://www.pmf.sc.gov.br/

Notas: [1] Dados estimativos disponibilizados pela FECAM (2013) com base no IBGE (2013).

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de consulta ao sítio eletrônico da FECAM (2013).

Quanto à abordagem do problema, este estudo possui características qualitativas e quantitativas. Esta pesquisa é assim classificada porque são utilizadas técnicas estatísticas simples sobre os dados coletados com o intuito de descrever a situação da transparência dos municípios.

3.2. População e amostra

A diferenciação e caracterização da população e amostra de um estudo constitui aspecto limitador quanto aos seus resultados. Desta forma, a conclusão do estudo somente pode ser aplicada à população ou à amostra pretendidas.

Colauto e Beuren (2004) conceituam população como um conjunto de elementos distintos que possuem características afins e semelhantes. A amostra, para Gil (2010), é uma pequena parte do universo.

Esta pesquisa se concentra na análise da disponibilidade de demonstrativos contábeis por parte dos Poderes Executivos dos vinte e dois municípios catarinenses ligados à Associação dos Municípios da Grande Florianópolis (GRANFPOLIS) que constituem todos municípios da Região da Grande Florianópolis. Diante do problema da pesquisa, toda a população pretendida foi analisada.

Com a criação de cinco novos municípios, em primeiro de janeiro de 2013, o Brasil passou a ter 5.570 municípios (IBGE, 2013). Logo, os municípios estudados representam apenas 0,4% dos municípios brasileiros, de modo que não é pretendida a generalização dos resultados para todos os municípios brasileiros.

Para a escolha dos municípios não foi adotado nenhum procedimento estatístico e a sua opção se deveu à conveniência dos pesquisadores, por familiaridade com o contexto socioeconômico da Região. O Quadro 3 apresenta a lista de municípios abrangidos e seus respectivos sítios eletrônicos oficiais. Os municípios são apresentados em ordem crescente de número de habitantes.

Os municípios da região possuem população total estimada de 1,04 milhão de habitantes. Os sítios eletrônicos elencados no Quadro 3 foram os utilizados para as observações da pesquisa. Desta forma, não foram buscados os dados em outros sítios eletrônicos que não os oficiais ou que não estivessem ligados com os mesmos.

3.3. Instrumentos e procedimentos de pesquisa

A seguir, são descritos os instrumentos e procedimentos de pesquisa, incluindo as etapas e critérios para a coleta e a análise de dados. Este elemento possui caráter orientador e delimitador do trabalho.

A pesquisa utiliza como instrumento de coleta de dados a observação dos sítios eletrônicos dos municípios, estruturada por meio de *checklists* sobre os demonstrativos a serem encontrados. O estudo foi estruturado em quatro etapas:

- 1ª etapa: identificar todos os Municípios que compõem a população e seus respectivos sítios eletrônicos oficiais.
- 2ª etapa: construir *checklists* prevendo os demonstrativos contábeis para todos os anos do período abrangido, conforme as bases normativas aplicáveis.
- 3ª etapa: visitar os sítios eletrônicos para preencher os *checklists*, com vistas a coletar os dados necessários, de modo individualizado.
- 4ª etapa: descrever os dados encontrados com vistas perceber o nível de publicação na internet dos demonstrativos abrangidos, por município e no conjunto dos municípios.

A construção do primeiro *checklist* levou em consideração apenas os quatro balanços de publicação anual exigidos pela Lei n.º 4.320/1964, conforme demonstrado no quadro a seguir.

Os demais *checklists* abrangeram os demonstrativos dos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) – nos Quadros 5 e 6, respectivamente.

Quadro 4. Checklist para os balanços públicos buscados nos sítios eletrônicos

Anexos e títulos	2000	(...)	2013
Anexo 12 - Balanço Orçamentário			
Anexo 13 - Balanço Financeiro			
Anexo 14 - Balanço Patrimonial			
Anexo 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais			

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos balanços estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 (Brasil, 1964).

Quadro 5. Checklist para os demonstrativos do RGF buscados nos sítios eletrônicos

Anexos e títulos	2000	(...)	2013
Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal			
Anexo 2 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL			
Anexo 3 - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores			
Anexo 4 - Demonstrativo das Operações de Crédito			
Anexo 5 - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa			
Anexo 6 - Demonstrativo dos Restos a Pagar			
Anexo 7 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal			

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos demonstrativos estabelecidos no MDF (STN, 2012b).

Quadro 6. Checklist para os demonstrativos do RREO buscados nos sítios eletrônicos

Anexos e títulos	2000	(...)	2013
Anexo 1 - Balanço Orçamentário			
Anexo 2 - Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção			
Anexo 3 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida			
Anexo 4 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias			
Anexo 5 - Demonstrativo do Resultado Nominal			
Anexo 6 - Demonstrativo do Resultado Primário			
Anexo 7 - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão			
Anexo 8 - Dem. das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenv. do Ensino - MDE			
Anexo 9 - Demonstrativo das Receitas e Operações de Crédito e Despesas de Capital			
Anexo 10 - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência			
Anexo 11 - Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos			
Anexo 12 - Dem. das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde			
Anexo 13 - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas			
Anexo 14 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução			

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos demonstrativos estabelecidos no MDF (STN, 2012b).

Estes últimos dois *checklists* foram construídos de acordo com os títulos de demonstrativos definidos na 5ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Destaca-se que o RGF Consolidado, fundamentado e apresentado no Quadro 1, não foi considerado nas observações, visto que a pesquisa busca exclusivamente dados do Poder Executivo. Para

o RGF, foram considerados apenas os demonstrativos referentes ao último quadrimestre ou semestre de cada ano. Para o RREO, foram considerados apenas os demonstrativos referentes ao último bimestre de cada exercício financeiro.

As lacunas dos *checklists*, nas colunas em branco dos anos, devem ser preenchidas conforme a legenda do

Quadro 7. Legenda e critério para a classificação dos níveis de publicação dos demonstrativos

Legenda de classificação	Critério	Balancos	RGF	RREO
C – Completo	“n” = 100%	4	7	14
P – Parcialmente completo	$80\% \leq \text{“n”} < 100\%$	-	6	12 ou 13
I – Incompleto	$20\% \leq \text{“n”} < 80\%$	1 a 3	2 a 5	3 a 11
A – Ausente	$0\% \leq \text{“n”} < 20\%$	0	0 ou 1	0 a 2

Fonte: Elaborado pelos autores.

quadro a seguir. O critério para a classificação em cada faixa não segue disposições normativas e pauta-se pela razoabilidade das informações disponíveis nos sítios oficiais, sob o ponto de vista dos pesquisadores.

O «n» da coluna de «Critério», do Quadro 7, representa o número de demonstrativos que deveriam ser publicados. Desta forma, para ser considerado como «Completo», os Poderes Executivos dos municípios precisam publicar os quatro balanços da Lei n.º 4.320/1964, os sete demonstrativos do RGF e os quatorze demonstrativos do RREO.

A ausência de publicação de um demonstrativo foi classificada como «ausente». Considera-se que a publicação de um demonstrativo com valores zerados exime possíveis dúvidas sobre o demonstrativo possuir, de fato, ausência de dados – ao invés da omissão da publicação. Haveria ainda a possibilidade de que estivesse expresso junto aos *links* dos demonstrativos que não houve movimentação que justificasse a elaboração e publicação. Todavia, nenhum aviso neste sentido foi encontrado durante a pesquisa.

As observações foram efetuadas nos sítios eletrônicos de cada município da Região da Grande Florianópolis entre os dias 5 e 7 de julho de 2014. Após isso, durante os dias 19 a 22 de setembro de 2014, foram feitos pedidos de acesso à informação sobre onde poderiam estar disponibilizados os balanços da Lei n.º 4.320/1964 e os demonstrativos do RGF e do RREO.

Tais pedidos foram feitos por *e-mails*, portais de acesso à informação ou canais de atendimento do tipo «Fale Conosco» disponíveis nos sítios eletrônicos oficiais. Esta etapa procurou identificar se os demonstrativos que não foram encontrados em um primeiro momento estariam disponibilizados em outros sítios eletrônicos não ligados aos sítios oficiais.

Com exceção do Município de Angelina – cujo sítio eletrônico estava em reformulação durante o período da observação – todos os municípios foram consultados e tiveram informações solicitadas com base na Lei de Acesso à Informação quanto à localização de possíveis demonstrativos faltantes. Do total de vinte e uma solicitações, apenas quatro foram respondidas durante o prazo legal de vinte dias, sendo que uma das respostas solicitou prorrogação do prazo com base na Lei de Acesso à Informação. Destas quatro respostas, nenhuma apontou para um caminho diferente nos sítios eletrônicos previamente conhecidos. Desta forma, os resultados da primeira observação foram mantidos para todos os municípios.

4. Resultados da pesquisa

A seguir, são demonstrados os dados obtidos a partir da aplicação dos *checklists*. É feita a análise da disponibilização na internet dos demonstrativos contábeis selecionados por parte dos Poderes Executivos dos municípios da Região da Grande Florianópolis.

Quadro 8. Classificação conforme a publicação dos balanços da Lei n.º 4.320/1964

Municípios / Anos	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rancho Queimado	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São Bonifácio	A	A	A	A	A	A	A	A	A	I	I	I	I	I
Anitápolis	A	A	A	A	A	A	A	I	I	I	I	A	A	A
Major Gercino	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Leoberto Leal	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São Pedro de Alcântara	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Angelina	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Águas Mornas	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Paulo Lopes	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Antônio Carlos	A	A	A	I	I	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Alfredo Wagner	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Canelinha	A	A	A	A	A	A	A	A	I	I	A	I	I	A
Nova Trento	A	A	A	A	A	A	A	A	A	I	I	I	A	I
Governador Celso Ramos	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Garopaba	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Sto. Amaro da Imperatriz	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São João Batista	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Tijucas	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Biguaçu	A	I	I	A	I	I	I	I	I	A	I	A	A	I
Palhoça	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São José	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Florianópolis	I	I	C	C	I	C	C	C	C	C	C	C	C	C

Legenda: A – Ausente. I – Incompleto. P – Parcial. C – Completo.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas observações nos sítios eletrônicos dos municípios.

4.1. Análise da disponibilização dos balanços da Lei n.º 4.320/1964

No Quadro 8 apresenta-se o resumo da aplicação do *checklist* do Quadro 4 sobre os balanços públicos constantes nos sítios eletrônicos dos vinte e dois municípios da população, conforme o critério evidenciado no Quadro 7.

Observa-se que, predominantemente, os balanços estão ausentes nos sítios eletrônicos analisados, sendo que quinze municípios (68,18%) não apresentaram qualquer publicação em seus sítios eletrônicos.

Sete municípios publicaram de forma incompleta os balanços, o que representa 31,82% da população. Mesmo apresentando períodos com publicação

incompleta, foram apontados períodos de ausência de publicação destes mesmos municípios.

Apenas o Município de Florianópolis apresentou períodos com publicação completa dos demonstrativos: onze publicações entre os quatorze anos analisados, o que representa 78,57% dos exercícios financeiros. Florianópolis se destaca entre os municípios por não apresentar períodos com publicações classificadas como ausentes.

4.2. Análise da disponibilização dos demonstrativos do RGF

O Quadro 9 demonstra os resultados obtidos a partir da aplicação do *checklist* do Quadro 5 referente à publicação dos demonstrativos do RGF.

Observa-se no Quadro 9 que há uma predominância de publicações classificadas como ausentes, conforme o critério definido no Quadro 9. No total, dezesseis municípios

Quadro 9. Classificação conforme a publicação dos demonstrativos do RGF

Municípios / Anos	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rancho Queimado	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São Bonifácio	A	A	A	A	A	A	A	A	A	C	C	C	C	C
Anitápolis	A	A	A	A	A	A	A	C	C	C	C	I	A	A
Major Gercino	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Leoberto Leal	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São Pedro de Alcântara	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Angelina	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Águas Mornas	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Paulo Lopes	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	I	A	A	A
Antônio Carlos	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	C	C	I	P
Alfredo Wagner	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Canelinha	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Nova Trento	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Governador Celso Ramos	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Garopaba	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Sto. Amaro da Imperatriz	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São João Batista	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Tijucas	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Biguaçu	A	I	I	A	A	A	A	A	A	A	I	A	A	C
Palhoça	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São José	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Florianópolis	A	A	A	A	A	A	A	A	A	P	I	P	P	P

Legenda: A – Ausente. I – Incompleto. P – Parcial. C – Completo.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas observações nos sítios eletrônicos dos municípios.

(72,73% dos vinte e dois municípios) não apresentaram qualquer publicação do RGF nos seus sítios.

Cinco municípios (22,73%) tiveram, em algum momento entre os anos abrangidos, publicações consideradas incompletas. Dois municípios (9,09%) apresentaram publicações parciais. Quatro municípios (18,18%) apresentaram em algum momento do período analisado publicações classificadas como completas.

4.3 Análise da disponibilização dos demonstrativos do RREO

O Quadro 10 demonstra os resultados da aplicação do *checklist* do Quadro 6 sobre os sítios eletrônicos dos municípios, referentes à publicação dos demonstrativos do RREO.

Observa-se que dezesseis municípios tiveram publicações classificadas como ausentes, conforme o critério

Quadro 10. Classificação conforme a publicação dos demonstrativos do RREO

Municípios / Anos	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rancho Queimado	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São Bonifácio	A	A	A	A	A	A	A	A	A	I	C	C	C	C
Anitápolis	A	A	A	A	A	A	A	P	I	P	C	I	A	A
Major Gercino	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Leoberto Leal	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São Pedro de Alcântara	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Angelina	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Águas Mornas	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Paulo Lopes	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	I	A	A	A
Antônio Carlos	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	P	I	I	P
Alfredo Wagner	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Canelinha	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Nova Trento	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Governador Celso Ramos	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Garopaba	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Sto. Amaro da Imperatriz	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São João Batista	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Tijucas	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Biguaçu	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	I	A	A	I
Palhoça	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
São José	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Florianópolis	A	A	A	A	A	A	A	A	A	P	P	P	P	P

Legenda: A – Ausente. I – Incompleto. P – Parcial. C – Completo.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas observações nos sítios eletrônicos dos municípios.

da pesquisa, o que representa 72,73% dos municípios analisados. Cinco dos vinte e dois municípios (22,73%) apresentaram, em algum momento entre os anos abrangidos, publicações classificadas como incompletas. As publicações classificadas como parciais foram encontradas em três municípios, enquanto as publicações “completas” foram encontradas em apenas dois, representando 13,64% e 9,09% dos entes, respectivamente.

4.4. Análise geral da disponibilização dos demonstrativos na internet

No período observado, quatorze municípios tiveram suas publicações classificadas como «ausentes» para todos os demonstrativos abrangidos. Não foi encontrado nenhum município com publicações consideradas completas para todos os demonstrativos. Com exceção de três municípios (Antônio Carlos, Biguaçu e Florianópolis), as publicações consideradas como «incompletas» referem-se aos anos de 2007 a 2013.

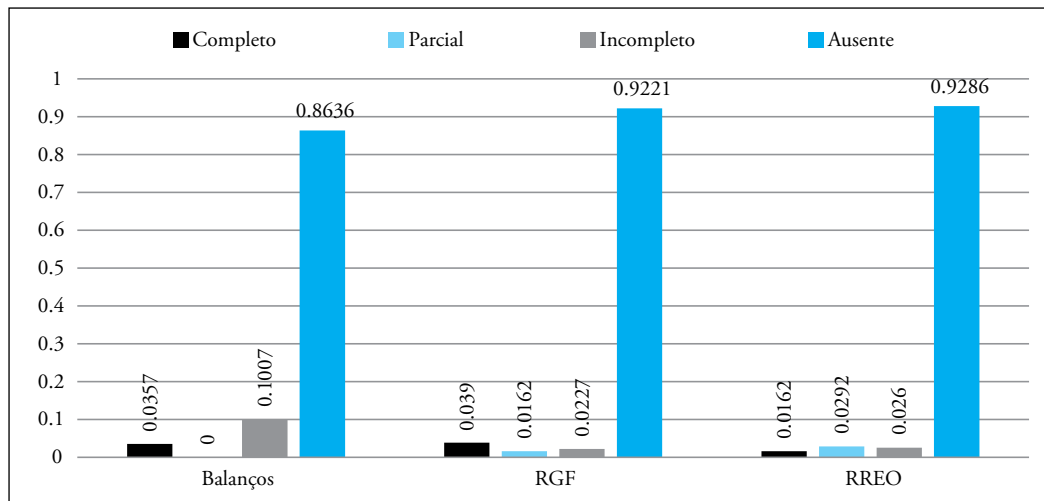
O Gráfico 1 demonstra, de forma resumida, os resultados encontrados nas buscas dos balanços da Lei

n.º 4.320/1964 e dos demonstrativos componentes do RGF e do RREO. Fica evidente que a publicação dos balanços da Lei n.º 4.320/1964 na Região da Grande Florianópolis é baixa, com apenas 3,57% de publicações completas, referentes ao período de 2000 a 2013. As publicações incompletas representam 10,07%, enquanto que a ausência de publicação corresponde a 86,36% dos municípios e períodos analisados.

A publicação do RGF nos municípios também é baixa, com 3,90% de publicações classificadas como «completas». As publicações parciais representam 1,62% dos municípios analisados, enquanto as publicações incompletas representam 2,27%. A ausência de publicação corresponde a 92,21% dos municípios e períodos.

Por fim, para os demonstrativos do RREO, destaca-se também a predominância de publicações classificadas como ausentes, com ocorrência de 92,86%. As publicações classificadas como completas representaram 1,62%, enquanto as classificadas como “parciais” e “incompletas” representaram 2,92% e 2,60% das ocorrências, respectivamente.

Gráfico 1. Resumo da classificação das publicações na internet



Fonte: Elaborado pelos autores com base nos Quadros 8, 9 e 10.

Conclusões

Considera-se que foi atingido o objetivo estabelecido de identificar as publicações na internet de demonstrativos contábeis por parte dos municípios da Região da Grande Florianópolis, elaborados em atendimento à Lei n.º 4.320/1964 e à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), referentes ao período de 2000 a 2013. Os resultados da pesquisa, apresentados no capítulo 4, demonstram a classificação, conforme o critério metodológico, das publicações para cada município e em cada ano analisado, além de um resumo geral das ocorrências na Região.

A publicação dos balanços da Lei n.º 4.320/1964 foi considerada baixa na Região. De fato, apenas o município de Florianópolis, dentre os vinte e dois municípios abrangidos, publicou de modo completo os seus balanços.

No que se refere à publicação dos demonstrativos componentes do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), os municípios também apresentaram desempenho baixo. Referente à maioria dos anos houve publicação limitada, quando não completamente ausente, de tais demonstrativos. A publicação dos demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) apresentou resultados similares. Enquanto que para os demonstrativos do RGF a ausência das publicações ficou em 92,21%, para o RREO a ausência apontou 92,86% das ocorrências.

Durante a pesquisa nos sítios eletrônicos, a maior dificuldade encontrada foi a ausência de uma estrutura de apresentação padronizada das publicações entre os municípios. Enquanto alguns municípios exibiam o *link* para as publicações contábeis na página inicial, outros apresentavam os *links* apenas em páginas internas dos sítios eletrônicos.

Esta pesquisa limitou-se à população abrangida, com municípios de apenas uma Região de um estado-membro. Devido à baixa representatividade nacional – ou mesmo estadual – desse grupo perante o universo maior de municípios brasileiros, os resultados obtidos não podem ser generalizados. Destaca-se também que o critério utilizado para a classificação quanto à publicação dos demonstrativos foi elaborado de forma discricionária pelos pesquisadores. Por isso, os resultados obtidos só podem ser analisados sob o ponto de vista desse critério.

Entende-se que a publicação dos demonstrativos contábeis na internet é relevante para a população, visto que o Poder Executivo de cada município é chefiado por um Prefeito escolhido democraticamente pelos seus munícipes. Esse representante eleito possui a obrigação constitucional de prestar contas sobre o uso dos recursos públicos, além do dever de dar publicidade e transparência às contas públicas.

Como sugestões para trabalhos futuros, com o intuito de fornecer dados para a comparação e a criação de indicadores gerais acerca do tema, é possível executar a mesma abordagem metodológica desta pesquisa em outras regiões de municípios. Outra vertente deste estudo pode ser realizada com foco na qualidade das formas de acesso aos demonstrativos, incluindo a facilidade das consultas, conforme as preferências dos usuários.

Referências

- Braga, L. V., Alves, W.S., Figueredo, R.M.C., Santos, R.R. O papel do governo eletrônico no fortalecimento da governança do setor público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, 59 (1), 5-21, jan./mar. 2008. http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2881. Acesso em: 18 nov. 2013.

- Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional n.º 66, de 13 de julho de 2010. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 nov. 2013.
- Brasil (1964). *Lei n.º 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. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 13 nov. 2013
- Brasil (1998). *Lei n.º 9.755*, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de «homepage» na «Internet», pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9755.htm. Acesso em: 13 nov. 2013.
- Brasil (2000). *Lei Complementar n.º 101*, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 13 nov. 2013.
- Brasil (2009). *Lei Complementar n.º 131*, de 27 de maio de 2009 (Lei da Transparência). Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n.º 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. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 13 nov. 2013.
- Brasil (2011). *Lei n.º 12.527*, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação). 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. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 13 nov. 2013.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade (2008). *Resolução n.º 1.133*, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133. Acesso em: 13 nov. 2013.
- CGU – Controladoria-Geral da União (2011). *Acesso à informação pública*: uma introdução à Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Cartilha. <http://www.cgu.gov.br/publicacoes/CartilhaAcessoaInformacao/CartilhaAcessoaInformacao.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2013.
- Colauto, R. D & I. M. Beuren (2004). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática* (Cap. 5, p. 117-144). São Paulo: Atlas.
- Cruz, F. (Org.), Viccari Junior, A., Glock, J.O., Herzmann, N., Tremel, R. (2011). Lei de Responsabilidade Fiscal comentada: *Lei Complementar*, 101, de 4 de maio de 2000. 7ª ed. São Paulo: Atlas.
- Evangelista, L. (2010). *Controle social versus transparência pública: uma questão de cidadania*. 34 f. Monografia (Especialização) – Curso de Orçamento Público, Tribunal de Contas da União, Brasília. <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053966.PDF>. Acesso em: 18 nov. 2013.
- FECAM – Federação Catarinense dos Municípios. *Municípios*. <http://www.fecam.org.br/municipios/>. Acesso em: 18 nov. 2013.
- Franco, L. M. G., Rezende, D. A., Figueiredo, F. C., & Nascimento, C. (2014). Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da internet. *Revista de Ciências da Administração*, Florianópolis, 16 (38), 140-153, abr. 2014. <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2014v16n38p140>. Acesso em: 08 set. 2014.
- GIL, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª ed. São Paulo: Atlas.

- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2013). Você sabia? «curiosidades» municípios novos. *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*. <http://7a12.ibge.gov.br/voce-sabia/curiosidades/municipios-novos>. Acesso em: 18 nov. 2013.
- Keunecke, L. P., J. Teles & L. Flach (2011). Práticas de accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, 16 (8), 153-174, jul./dez. 2011. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n16p153>
- Nunes, G. S. de F. (2013). *Avaliação da transparência pública à luz da legislação brasileira: um estudo nos municípios da região sul do Brasil*. 161 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, CSE, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/123151/324031.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 08 set. 2014.
- Raupp, F. M. & I. M. Beuren (2004). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (Org.), *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática* (Cap. 3, pp. 76-97). São Paulo: Atlas.
- Silva, G. C. da, G. C. R. do Nascimento & C. D. Ferreira, C. D. (2014). Transparência na prestação de contas da administração pública municipal na internet: um estudo de caso no estado de Goiás. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade, 5ª edição, Florianópolis. *Anais*. Florianópolis: UFSC, 2014, 1-16. http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/1034/20140423130922.pdf. Acesso em: 08 set. 2014.
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional (2012a). *Portaria n.º 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). http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf. Acesso em: 14 jul. 2012. 2012a.
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional (2012b). *Portaria n.º 637*, de 18 de outubro de 2012. Aprova a 5ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF_5edicao.pdf. Acesso em: 04 nov. 2012. 2012b.
- STN/SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal (2012). *Portaria Conjunta n.º 2*, de 13 de junho de 2012. Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_STN_SOF_N02_2012_PCODEFP.pdf. Acesso em: 06 jul. 2014. 2012.

Fecha de recepción: 13 de octubre de 2015

Fecha de aceptación: 21 de octubre de 2015

Correspondencia: guimacielmafra@gmail.com