

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MÁRITY EYNG NUERNBERG**

**PUBLICAÇÕES ELETRÔNICAS DOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA DA  
GESTÃO FISCAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMREC: UMA ANÁLISE AO  
CUMPRIMENTO DO ARTIGO 48 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

**CRICIÚMA**

**2013**

**MÁRITY EYNG NUERNBERG**

**PUBLICAÇÕES ELETRÔNICAS DOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA DA  
GESTÃO FISCAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMREC: UMA ANÁLISE AO  
CUMPRIMENTO DO ARTIGO 48 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Jonas Scremin Brolese

**CRICIÚMA**

**2013**

**MÁRITY EYNG NUERNBERG**

**PUBLICAÇÕES ELETRÔNICAS DOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA DA  
GESTÃO FISCAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMREC: UMA ANÁLISE AO  
CUMPRIMENTO DO ARTIGO 48 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Governamental.

Criciúma, 10 de julho de 2013.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Jonas Scremin Brolese - Especialista – UNESC - Orientador

---

Prof.(a) Marluci Freitas Bitencourt - Especialista - UNESC

---

Prof. Everton Perin - Especialista - UNESC

**Dedico este trabalho aos meus pais, que sempre me guiaram na estrada da vida.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais, Nerio e Eliane, por investirem na minha educação e me repassarem valores para a vida toda. Pelo amor, carinho e compreensão, principalmente nas horas mais difíceis, pois sem eles não teria forças para chegar até aqui.

Aos meus irmãos, Graziela e Luiz Henrique, pelo apoio e compreensão.

Aos professores que fizeram parte da jornada acadêmica, e que deram sua contribuição de alguma forma, em especial ao meu orientador, professor Jonas, pelo tempo e atenção dispendidos, e pela dedicação em todo o processo de elaboração deste trabalho.

Aos colegas de graduação, por todos os momentos que passamos juntos, pelo companheirismo. Em especial as grandes amigas, Bruna, Débora, Edineia, Mari, Mariana e Sheila, pela amizade nesses anos de vida acadêmica.

Aos colegas de trabalho, pela paciência, suporte e incentivo.

A todos aqueles que de alguma forma contribuíram para que eu pudesse chegar até aqui, mesmo aqueles que não fazem mais parte do meu dia-a-dia, mas que em algum momento tiveram sua importância.

E finalmente, agradeço a Deus, por ter me dado forças para buscar alcançar meus objetivos, e por ter colocado todas essas pessoas na minha vida.

**“Pode-se enganar a todos por algum tempo;  
pode-se enganar alguns por todo o tempo;  
mas não se pode enganar a todos por todo  
tempo.”**

**Abraham Lincoln**

## RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe a responsabilidade e transparência na gestão fiscal, firmando ainda mais a importância da publicidade nos atos praticados pela Administração Pública. Dentre os meios de demonstrar transparência por parte dos gestores públicos, a referida lei destaca os instrumentos considerados de transparência da gestão fiscal, os quais devem ser dados ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos de acesso público. Neste contexto, o presente estudo objetivou averiguar quais municípios da região da AMREC utilizam a *internet* para a evidenciação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, em cumprimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para atingir o objetivo proposto pela pesquisa, utilizou-se de procedimentos metodológicos, que quanto aos objetivos foi descritiva, com relação aos procedimentos foi bibliográfica, documental e levantamento ou *survey*, e a abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa e quantitativa. Os resultados da presente pesquisa demonstram que o maior nível de publicação foi com relação aos planos e orçamentos, sendo que somente para uma prefeitura da região da AMREC não foram encontradas essas leis publicadas em meio eletrônico. Em contrapartida, com relação as prestações de contas e parecer prévio, verificou-se que as prefeituras não mantêm essas publicações em meios eletrônicos, sendo encontrados somente no portal do Tribunal de Contas do Estado. Para o Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária, verificou-se um baixo nível de publicação na *internet*, sendo que os municípios não vêm divulgando regularmente os anexos desses relatórios. Conclui-se assim, que mesmo sendo obrigadas por lei, as prefeituras ainda encontram muitas dificuldades para elaborar e publicar esses instrumentos de transparência, resultando em um baixo nível de publicação eletrônica dos instrumentos de transparência.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Transparência da gestão fiscal. Instrumentos de transparência.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 – Contabilidade Pública com a Lei nº 4.320/64 .....	28
Figura 02 – Foco da Contabilidade Pública com a Lei nº 4.320/64 e o SIAFI .....	30
Figura 03 – A Contabilidade Pública com a Lei de Responsabilidade Fiscal .....	31
Figura 04 – A Contabilidade Pública com as NBCASP .....	32
Figura 05 – Estudo do Orçamento Público Brasileiro .....	34
Figura 06 – Lei do Plano Plurianual .....	47
Figura 07 – Ênfase da LRF na LDO .....	49
Figura 08 – Divisão do Estado de Santa Catarina em Microrregiões .....	65
Gráfico 01 – Demonstração do <i>link</i> para acesso as contas públicas em sítio próprio .....	68
Gráfico 02 – Diário Oficial Eletrônico do Município .....	69
Gráfico 03 – Disponibilização das informações no Contas Públicas .....	70
Gráfico 04 – Localização dos relatórios informados em Contas Públicas .....	71
Gráfico 05 – Publicação no Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina .....	72
Gráfico 06 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Cocal do Sul.....	78
Gráfico 07 – Relatório de Gestão Fiscal – Cocal do Sul .....	79
Gráfico 08 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Cocal do Sul.....	80
Gráfico 09 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Criciúma .....	81
Gráfico 10 – Relatório de Gestão Fiscal – Criciúma.....	82
Gráfico 11 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Criciúma .....	83
Gráfico 12 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Içara .....	85
Gráfico 13 – Relatório de Gestão Fiscal – Içara.....	86
Gráfico 14 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Içara .....	87
Gráfico 15 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Morro da Fumaça ..	89
Gráfico 16 – Relatório de Gestão Fiscal – Morro da Fumaça .....	89
Gráfico 17 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Morro da Fumaça .....	90
Gráfico 18 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Nova Veneza.....	91
Gráfico 19 – Relatório de Gestão Fiscal – Nova Veneza .....	92



Gráfico 20 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Nova Veneza.....	93
Gráfico 21 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Orleans.....	94
Gráfico 22 – Relatório de Gestão Fiscal – Orleans .....	95
Gráfico 23 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Orleans.....	96
Gráfico 24 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Treviso .....	98
Gráfico 25 – Relatório de Gestão Fiscal – Treviso .....	99
Gráfico 26 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Treviso .....	100
Gráfico 27 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Urussanga.....	101
Gráfico 28 – Relatório de Gestão Fiscal – Urussanga .....	102
Gráfico 29 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Urussanga.....	103
Gráfico 30 – Percentual de leis dos planos e orçamentos efetivamente publicados de 2008 a 2012 pelos municípios da região da AMREC .....	104
Gráfico 31 – Percentual de anexos do RGF efetivamente publicados de 2008 a 2012 pelos municípios da região da AMREC.....	105
Gráfico 32 – Percentual de anexos do RREO efetivamente publicados de 2008 a 2012 pelos municípios da região da AMREC.....	106

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Três Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário.....	16
Quadro 02 – Divisão da Administração Pública: Atividades-meio e Atividades-fim...	18
Quadro 03 – Entidades da Administração Indireta .....	22
Quadro 04 – Marcos históricos para a Contabilidade Pública .....	27
Quadro 05 – Classificação das Receitas Orçamentárias .....	37
Quadro 06 – Classificação das Despesas.....	38
Quadro 07 – Anexos do RREO de Periodicidade Bimestral.....	55
Quadro 08 – Anexos do RREO com Periodicidade de Publicação Anual .....	56
Quadro 09 – Anexos do RREO com Periodicidade de Publicação Semestral .....	56
Quadro 10 – Anexos do RGF de Periodicidade Quadrimestral .....	58
Quadro 11 – Demografia dos Municípios da Região da AMREC .....	66
Quadro 12 – Sítios na <i>internet</i> dos municípios da região da AMREC .....	67
Quadro 13 – Sítios na <i>internet</i> das câmaras municipais de vereadores do municípios da região da AMREC .....	73
Quadro 14 – Anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária .....	75
Quadro 15 – Anexos do Relatório de Gestão Fiscal .....	75

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMRESC	Associação dos Municípios da Região Carbonífera
AMESC	Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense
AMSESC	Associação dos Municípios do Sul do Estado de Santa Catarina
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CIGA	Consórcio de Informática na Gestão Pública Municipal
DOE	Diário Oficial Eletrônico
FECAM	Federação Catarinense de Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	11
1.2 OBJETIVOS .....	12
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>12</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>12</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>15</b>
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	15
<b>2.1.1 O Setor Público no Brasil</b> .....	<b>18</b>
<b>2.1.2 Administração Direta</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1.3 Administração Indireta</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1.4 Princípios Constitucionais atribuídos a Administração Pública</b> .....	<b>23</b>
2.1.4.1 Legalidade.....	24
2.1.4.2 Impessoalidade .....	24
2.1.4.3 Moralidade.....	25
2.1.4.4 Publicidade.....	25
2.1.4.5 Eficiência .....	26
2.2 CONTABILIDADE E FINANÇAS PÚBLICAS .....	27
<b>2.2.1 Planejamento</b> .....	<b>32</b>
<b>2.2.2 Orçamento</b> .....	<b>33</b>
<b>2.2.3 Receita Pública</b> .....	<b>36</b>
<b>2.2.4 Despesa Pública</b> .....	<b>37</b>
2.3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	39
<b>2.3.1 Controle Social</b> .....	<b>41</b>
2.4 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	43
2.5 INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA SOB A PERSPECTIVA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	45
<b>2.5.1 Plano Plurianual</b> .....	<b>46</b>
<b>2.5.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias</b> .....	<b>48</b>
<b>2.5.3 Lei Orçamentária Anual</b> .....	<b>50</b>
<b>2.5.4 Prestação de Contas</b> .....	<b>51</b>
<b>2.5.5 Relatório Resumido da Execução Orçamentária</b> .....	<b>54</b>
<b>2.5.6 Relatório de Gestão Fiscal</b> .....	<b>57</b>

<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>60</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	60
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	62
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>64</b>
4.1 HISTÓRICO DA REGIÃO DA AMREC.....	64
4.2 DADOS GERAIS DOS MUNICÍPIOS .....	65
4.3 PORTAIS NA <i>INTERNET</i> UTILIZADOS PARA PUBLICAÇÕES LEGAIS PELOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMREC .....	66
<b>4.3.1 Portal do próprio município .....</b>	<b>67</b>
<b>4.3.2 Outros portais.....</b>	<b>69</b>
4.4 PUBLICAÇÕES ELETRÔNICAS DOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMREC.....	73
<b>4.4.1 Análise por município .....</b>	<b>77</b>
4.4.1.1 Cocal do Sul .....	77
4.4.1.2 Criciúma .....	80
4.4.1.3 Forquilha.....	83
4.4.1.4 Içara .....	84
4.4.1.5 Lauro Muller .....	87
4.4.1.6 Morro da Fumaça .....	88
4.4.1.7 Nova Veneza.....	90
4.4.1.8 Orleans.....	93
4.4.1.9 Siderópolis.....	96
4.4.1.10 Treviso.....	97
4.4.1.11 Urussanga .....	100
<b>4.4.2 Análise geral .....</b>	<b>103</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>108</b>
5.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS .....	108
5.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS.....	109
5.3 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	112
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>113</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>116</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo devem ser abordados os aspectos introdutórios da presente pesquisa. Desta forma, apresenta-se o tema em meio ao seu contexto histórico e atual, de forma a resultar na apresentação do problema proposto. Em seguida, evidenciam-se o objetivo geral e os objetivos específicos a serem alcançados com o desenvolvimento do estudo, e por fim, a justificativa de forma a explanar a importância do tema na atualidade.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

A Administração Pública atua diretamente, por meio do poder executivo, e indiretamente, por meio dos diversos órgãos de administração indireta, para atingir seu principal objetivo que consiste na gestão dos recursos públicos para o bem comum. Para isso, a administração deve atuar de acordo com normas vigentes, visando sempre alcançar os interesses da sociedade, sendo que esta possui a função primordial de verificar a eficiência dos atos realizados.

Conforme os recursos públicos são administrados, surge a necessidade de controle e fiscalização das funções exercidas e dos atos praticados, para assim verificar o alcance ou não dos objetivos propostos e a legalidade dos mesmos. Esse controle pode ser exercido de diversas formas, sendo um deles denominado de controle social. Um dos importantes pilares do controle social é a Constituição Federal de 1988, que define como um dos princípios que regem as entidades pertencentes ao setor público, o princípio da publicidade, que garante o acesso da população as informações da administração pública.

Com o advento da Lei Complementar nº 101, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal ou LRF, vigente desde 2000, as regras quanto a responsabilidade na gestão de recursos públicos e a divulgação das informações foram reforçadas. Desde a vigência da Lei, o tema vem sendo muito abordado e debatido, uma vez que cada vez mais é necessário o controle na Administração Pública para que faça se cumprir a lei. Além disso, é direito da sociedade exigir responsabilidade e transparência na gestão dos recursos públicos, ou seja, utilizar-se do controle social para fazer cumprir os objetivos da administração.

Atendendo ao princípio da publicidade, a Lei de Responsabilidade Fiscal ainda evidencia que os relatórios de transparência da gestão fiscal devem ser publicadas em meio eletrônico, o que favorece o acesso da população as contas do governo, incentivando o controle social. Além disso, a transparência exige que, além de atender o princípio da publicidade, as informações publicadas devem ser relevantes e possam ser compreendidas pela sociedade, pois do contrário a entidade não será transparente.

Com base na temática desenvolvida, o presente estudo busca verificar o cumprimento das normas referentes a transparência na gestão pública, instituídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Diante do exposto, pretende-se contribuir para a reflexão do tema respondendo o seguinte problema: Quais municípios da região da AMREC utilizam a *internet* como meio de evidenciar os instrumentos de transparência da gestão fiscal, em cumprimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal?

## 1.2 OBJETIVOS

Com o intuito de responder ao problema em questão, o presente estudo é composto de um objetivo geral e de objetivos específicos, que serão expostos nos tópicos a seguir.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do presente estudo consiste em averiguar quais municípios da região da AMREC utilizam a *internet* para a evidenciação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, em cumprimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, foram elencados alguns objetivos específicos, a saber:

- Caracterizar os instrumentos de transparência de acordo com o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

- Identificar os portais na *internet* utilizados para divulgação de informações e publicações legais dos governos municipais da região da AMREC;
- Verificar, nos portais na *internet* utilizados pelos municípios, as informações publicadas que são caracterizadas como instrumentos de transparência da gestão fiscal;
- Apresentar, dentre os municípios da região da AMREC, os que publicam e os que não publicam na *internet* os instrumentos de transparência.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A União, os Estados e os Municípios, e todas suas administrações indiretas necessitam cada vez mais de ferramentas que possam ser utilizadas para melhor administrar os recursos públicos, tendo em vista que um dos controles mais importantes na administração pública é realizado pela sociedade. Destaca-se também, além da vigilância popular, a existência de legislação que exija uma gestão mais transparente e a prática de responsabilidade fiscal.

É ponto de destaque o interesse acadêmico pelo assunto, tendo em vista a carência de pesquisas científicas voltadas para a área estatal, o que torna as questões sobre finanças públicas pouco discutidas na comunidade acadêmica. Outro fator relevante corresponde a escassez de referencial teórico sobre o assunto, uma vez que a temática é recente. Assim, utiliza-se a literatura já existente, a legislação e os sítios na *internet* utilizados pelos municípios objetos de estudo para publicações, para verificar a adequação dos mesmos ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Desta forma, considerando a relevância do tema para a comunidade acadêmica e para a sociedade, a presente pesquisa trata-se de um estudo que vem incorporar a literatura já existente sobre os instrumentos de transparência utilizados pelos entes públicos e contribuir de forma positiva para ampliar o conhecimento acerca das informações requeridas pela legislação.

A pertinência da pesquisa justifica-se pela importância da divulgação das informações de gestão pública para se fazer cumprir a lei, sendo que os meios eletrônicos de acesso público estão cada vez mais populares neste sentido, atuando como um importante instrumento de auxílio para a transparência na gestão fiscal. Considera-se um assunto oportuno, pois as leis que visam maior controle e



transparência nos atos da administração pública são cada vez mais rígidas, fazendo com que os administradores utilizem estes meios para prestar contas a sociedade.

Com o exposto, verifica-se que a presente pesquisa torna-se importante para a sociedade, para o mundo acadêmico, e também para o processo de aprendizagem do profissional na área contábil.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem por finalidade explicar os conceitos literários já existentes sobre o tema. Desta forma, com a finalidade de fundamentar o presente trabalho procurou-se através da literatura conceitos considerados relevantes para o seu desenvolvimento. Primeiramente, evidenciam-se as características e os princípios constitucionais que regem a administração pública no Brasil, caracterizando as administrações direta e indireta. Após, expõe-se aspectos referentes ao controle na administração pública, com ênfase no controle social. Em seguida, abordam-se os aspectos legais que regem a transparência e divulgação das informações na gestão pública. Por último, são descritos os instrumentos de transparência de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A forma de Estado Federal adotada pelo Brasil é caracterizada por Mileski (2003, p. 31) como uma “união indissolúvel dos Estados-membros, que possuem autonomia política, administrativa e financeira, juntamente com os Municípios e o Distrito Federal”, sendo que esses mesmos entes possuem também autonomia tributária, orçamentária e institucional. Sendo assim, o Brasil é caracterizado como uma República Federativa, governada de forma descentralizada, dividindo-se a nível federal, estadual e municipal.

As atividades estatais no Brasil funcionam de forma estruturada, ocasionando a divisão das funções entre os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, conforme o Quadro 01.

Quadro 01 – Três Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário

Níveis	Poderes		
	Legislativo	Executivo	Judiciário
<b>Federal</b>	- Senado Federal - Câmara dos Deputados - Tribunal de Contas da União	- Presidência da República - Ministérios	- Supremo Tribunal Federal - Superior Tribunal de Justiça - Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais - Tribunais e Juízes do Trabalho - Tribunais e Juízes Eleitorais - Tribunais e Juízes Militares - Ministério Público da União
<b>Estadual</b>	- Assembleia Legislativa - Tribunal de Contas do Estado	- Gabinete do Governador - Secretarias de Estado	- Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal - Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal
<b>Municipal</b>	- Câmara de Vereadores - Tribunal de Contas do Município ou Tribunal de Contas do Estado	- Gabinete do Prefeito - Secretarias Municipais	

Fonte: Slomski (2003), adaptado pela autora.

Essa divisão de poderes entre Legislativo, Executivo e Judiciário ocorre em todos os níveis de governo, sendo que em cada nível possui órgãos específicos que o representam.

Ainda sobre o sistema de governo instituído no Brasil atualmente, Nascimento (2006, p. 3) corrobora acerca do presidencialismo e da separação de poderes, definindo-os:

O presidencialismo é o sistema de governo no Brasil caracterizado por uma rigorosa separação de Poderes, atribuindo ao presidente da República grande parte da função governamental, na plenitude do Poder Executivo. O princípio ou doutrina da separação dos Poderes utilizado no Brasil baseia a divisão dos Poderes do governo em critérios funcionais e não territoriais, pressupondo não só a existência de funções distintas de governo, como também o seu desempenho por diferentes autoridades.

Desta forma, o atual sistema de governo instituído no Brasil caracteriza-se principalmente pela divisão dos poderes em Executivo, Legislativo e Judiciário, sendo que a função de governo suprema é representada pelo presidente da República.

As entidades da administração federal, estadual e municipal que compõem o governo formam um sistema organizado para realização dos serviços públicos. Pode ser ainda entendida de duas formas, que compreendem a interpretação organizacional e funcional da expressão. No sentido organizacional, o termo refere-se ao sistema composto dos órgãos que trabalham exercendo as funções administrativas do Estado, possuindo as iniciais em letra maiúscula (Administração Pública). No sentido funcional – administração pública com as iniciais em minúsculo –, indica as atividades desenvolvidas pelos órgãos de administração do Estado. Desta forma, entende-se que o primeiro corresponde ao conjunto de órgãos, e o segundo indica as atividades propriamente ditas. (CASTRO, 2011)

A Administração Pública deve priorizar as atividades desenvolvidas de forma a atender as necessidades públicas, sobrepondo-se aos interesses individuais dos administradores, sendo que Moraes (2007, p. 76) caracteriza como uma “atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos”.

Sendo assim, para que a Administração Pública possa concretizar seus objetivos, deve observar uma condição básica, que consiste em uma situação oposta ao que é observado pelas entidades privadas. Para Castro (2011), enquanto que para o setor privado é permitido qualquer ato que a lei não proíba, na área pública o dirigente só pode praticar o que é autorizado na legislação.

Desta forma, todos os atos da Administração Pública devem estar previamente previstos em lei, do contrário não será permitido praticá-los.

Como forma de concretizar seus objetivos, os órgãos e entidades que integram a Administração Pública possuem uma gestão que, segundo Chaves (2011, p. 35), “consiste na execução organizada de uma série de atividades-meio e atividades-fim, [...] com o objetivo de atender de forma satisfatória a prestação de serviços indispensáveis a sociedade”.

As diferenças entre atividades-meio e atividades-fim são evidenciadas no Quadro 02, sendo que enquanto a primeira tem por características as funções de assessoramento, chefia e outros serviços auxiliares, a segunda tem como objetivo assegurar os serviços essenciais, complementares e públicos, que promovem o bem-estar social da coletividade.

Quadro 02 – Divisão da Administração Pública: Atividades-meio e Atividades-fim

Administração Pública	
Atividades-meio	Atividades-fim
FUNÇÕES DE ASSESSORAMENTO	ESSENCIAIS
- Pesquisa	- Segurança
- Planejamento	- Defesa Nacional
- Organização	- Justiça
FUNÇÕES DE CHEFIA	COMPLEMENTARES
- Comando	- Proteção a saúde
- Coordenação	- Proteção a agricultura
- Controle	- Proteção a educação
SERVIÇOS AUXILIARES	- Promoção do bem-estar social
- Administração de Pessoal	- Desenvolvimento urbano
- Administração de Material	- Desenvolvimento econômico
- Administração Financeira	- Incremento de obras públicas
- Administração Patrimonial	SERVIÇOS PÚBLICOS
- Administração Orçamentária	- Transportes coletivos
- Administração Documental	- Iluminação
- Administração do Cadastro Geral de Cidadãos	- Limpeza pública
	- Abastecimento

Fonte: Slomski (2003), adaptado pela autora.

Verificam-se, por meio do quadro anterior, exemplos de atividades-meio, os são definidas as funções exercidas, e atividades-fim, que demonstra a destinação das atividades da administração pública, sendo que a primeira oferece suporte para a realização da segunda, que é o objetivo final da consecução dos serviços públicos.

### 2.1.1 O Setor Público no Brasil

Por meio de uma perspectiva histórica, a administração pública evoluiu passando por três modelos de gestão, que consistem no modelo patrimonialista, o modelo burocrático e o modelo gerencial.

No patrimonialismo, “o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e seus auxiliares e servidores possuem *status* de nobreza real”, afirma Slomski (2003, p.358), sendo que o que definia esse tipo de governo que vigorava nessas sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas era a confusão dos patrimônios públicos e privados. Para o autor, a migração do modelo

patrimonialista para o modelo burocrático ocorre a partir do momento em que o capitalismo e a democracia começam a dominar, distinguindo o Estado da sociedade e do mercado.

O segundo modelo, conhecido como administração pública burocrática,

surge em meados do século XIX, na época do Estado liberal, como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Constituem princípios orientadores de seu desenvolvimento a profissionalização, a ideia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional legal. Os controles administrativos visando evitar a corrupção e o nepotismo são sempre *a priori* e partem da desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos que a eles dirigem demandas. Por isso, são necessários controles rígidos nos processos, como por exemplo, no de admissão de pessoal, no de compras e no de atendimento a demandas. (SLOMSKI, 2003, p. 359)

Assim, o Estado liberal, até meados do século XX, com seus modelos patrimonial e burocrático, exercia apenas funções consideradas típicas de Estado, como a defesa nacional, a arrecadação e a diplomacia, sendo que o gasto público com investimentos para a população era relativamente pequeno se comparado a crescente economia do país. A partir da Segunda Guerra Mundial, o Estado iniciou seu desenvolvimento de forma a acrescentar a função social dentre suas atribuições, concentrando os seus serviços na saúde, educação, transportes, entre outros, além das funções que até então já exercia. (SLOMSKI, 2003)

A Administração Pública inicia sua migração do modelo burocrático para o modelo gerencial na última década do século XX, segundo Cavalheiro e Flores (2007), considerando a necessidade da utilização de mecanismos de gestão, verificando o cumprimento dos objetivos firmados com a sociedade. Para os autores, a diferença existente entre a administração burocrática e gerencial é a forma de controle dos atos administrativos, considerando que a primeira baseava-se somente nos processos, e a segunda passa a verificar também os resultados alcançados.

Com o modelo gerencial, utilizado ainda na atualidade, as entidades públicas passam a atender as necessidades sociais de uma forma mais eficiente, sendo que além de realizar os atos administrativos, passam a controlar os resultados atingidos, verificando assim a efetividade da aplicação dos recursos públicos.

No contexto de migração para a administração gerencial, surge a necessidade de maior controle na realização das atividades da administração pública. Sendo assim, a Constituição Federal de 1988 inseriu os conceitos de

eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação dos recursos públicos, sendo estes termos conceituados pelo Instituto Brasileiro de Apoio aos Municípios (1994 apud Cruz e Glock, 2003, p. 33) da seguinte forma:

- Eficiência: está relacionado a custo, a forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas. A eficiência é, pois, um critério de desempenho.
- Eficácia: diz respeito ao atingimento de objetivos e metas. Sua preocupação é com resultados. Se uma organização tem claramente definidos seus objetivos e se estes são atingidos, dizemos que a organização é eficaz.
- Efetividade: refere-se a preocupação da organização com seu relacionamento externo, sua sobrevivência e atingimento das necessidades sociais, pressupondo ainda certo grau de eficiência e eficácia.
- Economicidade: refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros. Uma operação econômica pressupõe recursos em qualidade, quantidade, menor custo e tempo hábil.

A integração entre a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade ocorre para que os objetivos anteriormente planejados pelo gestor público sejam alcançados. A utilização desses conceitos nos atos da administração pública, juntamente com os princípios constitucionais, serve para que os recursos públicos sejam mais bem aproveitados.

Ainda acerca da Constituição Federal, Moraes (2007, p. 01) complementa que a mesma “inovou em matéria de Administração Pública, consagrando os princípios e preceitos básicos referentes a gestão da coisa pública”. Com relação as constituições anteriores, o autor ressalta que nenhuma delas havia detalhado tanto o Direito Administrativo, e de maneira tão completa quanto a vigente atualmente.

A organização da Administração Pública Federal, vigente até os dias atuais, foi determinada pelo Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, com alterações posteriores, que determina em seu artigo 4º a separação da Administração em Direta e Indireta. Mesmo este dispositivo legal sendo dirigido somente a União, Mileski (2003, p. 37) afirma que “é inegável que a sobredita legislação federal traz conceitos e princípios que acabam, por simetria, sendo incorporados ao direito local, independentemente das ressalvas realizadas pela doutrina”. Assim, mesmo com sua concepção somente no âmbito federal, o mesmo conceito é utilizado nas esferas estadual e municipal.

### **2.1.2 Administração Direta**

O Estado possui uma grande diversidade de funções a serem exercidas para o alcance de seu objetivo maior, que é o bem comum. Andrade (2002, p. 37) define que “pela complexidade de determinados serviços e atividades há a necessidade de se dividirem tarefas com o fim de se atingir o objetivo maior de suprir as necessidades da população”. Neste contexto, o autor complementa afirmando que o chefe do Poder Executivo, seja da União, do Estado ou do Município, centraliza determinadas atividades, sendo conhecida como administração direta.

Assim, a administração direta é caracterizada pela centralização, quanto as formas e meios de prestação dos serviços públicos, que Andrade (2002, p.37) caracteriza como os “serviços prestados diretamente pelo Estado, sob sua exclusiva responsabilidade, onde o governo assume a titularidade e a execução dos trabalhos”.

Desta forma, os órgãos não possuem personalidade jurídica própria, pois exercem diretamente as competências a cargo da União, do Estado ou do Município, demonstrando assim, a centralização administrativa.

Ainda sobre os serviços prestados pela administração direta, Kohama (2003, p. 36) define que “embora sejam serviços cuja competência para decidir sobre eles esteja distribuída entre diferentes unidades, estas, graças a relação hierárquica, prendem-se sempre as unidades superiores”, sendo que na forma de um afunilamento crescente e contínuo, chega até o comando do último chefe do Poder Executivo.

Sendo assim, a administração direta é caracterizada pela centralização de determinadas atividades governamentais, respondendo diretamente ao chefe do Poder Executivo.

### **2.1.3 Administração Indireta**

A administração indireta é conhecida como uma forma de descentralizar os serviços públicos, por meio dos diversos órgãos criados para finalidades específicas.

Andrade (2002, p. 38) define a Administração Indireta como “a descentralização dos serviços públicos, por intermédio das autarquias, empresas



públicas, sociedade de economia mista e fundações públicas”, de personalidade jurídica própria, que possua recursos próprios e a gestão de forma independente da administração direta.

As entidades de administração indireta, criadas para oferecer maior eficiência na gestão pública, são demonstradas no Quadro 03.

#### Quadro 03 – Entidades da Administração Indireta

<b>Autarquia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Instituída por lei</li> <li>- Personalidade jurídica de direito público</li> <li>- Patrimônio, orçamento e receita próprios</li> <li>- Autonomia financeira</li> <li>- Desempenha atividades típicas da Administração Pública que requeiram para seu melhor funcionamento uma gestão administrativa e financeira descentralizada</li> <li>- Contabilidade regida pela Lei Federal nº 4.320/64, que disserta sobre Contabilidade Pública</li> <li>- Exemplos: CVM – Comissão de Valores Mobiliários, INSS – Instituto Nacional do Seguro Social, BACEN – Banco Central</li> </ul>
<b>Empresa Pública</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Instituída por lei</li> <li>- Personalidade jurídica de direito privado</li> <li>- Patrimônio próprio</li> <li>- Capital exclusivo e direção do Poder Público</li> <li>- Desempenha atividades de natureza empresarial, cujo governo seja levado a exercer, por força de conveniência ou contingência administrativa, podendo tal entidade revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito</li> <li>- Regida pela contabilidade comercial, de acordo com a Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações</li> <li>- Exemplos: CEF – Caixa Econômica Federal, EBCT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social</li> </ul>
<b>Fundação Pública</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Instituída por lei autorizativa especificamente para determinado fim</li> <li>- Personalidade jurídica de direito privado</li> <li>- Autonomia administrativa e patrimônio próprio</li> <li>- Funcionamento custeado, basicamente, por recursos do Poder Público</li> <li>- Contabilidade regida pela Lei Federal nº 4.320/64, que disserta sobre Contabilidade Pública</li> <li>- Exemplo: FUNAI – Fundação Nacional do Índio, FUNASA – Fundação Nacional da Saúde, FUNARTE – Fundação Nacional das Artes</li> </ul> <p style="text-align: right;">Continua...</p>

<b>Sociedade de Economia Mista</b>	<div style="text-align: right;">... continuação</div> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Instituída por lei</li> <li>- Personalidade jurídica de direito privado</li> <li>- Explora atividade econômica sob a forma de sociedade anônima, cujas ações ordinárias (com direito a voto) pertençam, em sua maioria, ao estado ou entidade de administração indireta</li> <li>- Regida pela contabilidade comercial, de acordo com a Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações</li> <li>- Exemplos: Petrobrás, Banco do Brasil, Banco do Nordeste</li> </ul>
------------------------------------	---

Fonte: Castro (2011), adaptado pela autora.

Sendo assim, os serviços públicos prestados pelas entidades de administração indireta podem ser de diversos tipos, conforme necessidade dos órgãos de administração direta que os caracterizam, sendo exploradas nas formas de autarquias, empresas públicas, fundações públicas e sociedades de economia mista. Além disso, caracteriza-se, principalmente, pela descentralização das atividades, sendo que as entidades de Administração Indireta prestam os serviços conforme fora incumbido pela Administração Direta.

#### **2.1.4 Princípios Constitucionais atribuídos a Administração Pública**

A Constituição Federal de 1988 define, dentre outras, as normas básicas que regem a Administração Pública de todas as esferas de governo, determinando assim, princípios essenciais a serem observados na gestão pública, sendo consideradas como base para uma boa administração.

Os princípios constitucionais, segundo Mileski (2003, p.37), “são padrões de conduta que devem ser seguidos pela Administração Pública, constituindo arcabouço dos fundamentos de validade da ação administrativa”. Para o autor, de um modo geral, em virtude do Estado Democrático de Direito, é possível afirmar que a Administração Pública é submetida ao cumprimento de todos os princípios constitucionais para a prática de seus atos administrativos.

Mas apesar dessa obrigatoriedade, o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 reporta expressamente a Administração Pública somente cinco princípios. Esses princípios são conhecidos como: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

#### 2.1.4.1 Legalidade

O princípio da legalidade é o elemento que configura o Estado de Direito, segundo Myleski (2003), fazendo com que a Administração Pública somente possa realizar seus atos por determinação legal e dentro dos limites estabelecidos, não podendo fazer mais nem menos do que a lei impor.

Assim, para Moraes (2007) enquanto as entidades privadas são autorizadas a fazer tudo que a lei não proíbe, sendo esse um ato lícito, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Portanto, o princípio da legalidade objetiva afastar o autoritarismo do governante, submetendo a sua vontade a vontade da lei. A lei é a principal forma de indicação do interesse público. Como o interesse do governante não pode se sobrepor ao interesse público, evidentemente também não pode se desvirtuar do determinado em lei. (MILESKI, 2003, p. 39)

Desta forma, o princípio da legalidade faz com que o administrador público atue conforme as finalidades propostas por instrumentos legais e normativos, não permitindo que ao exercer a função pública o governante administre manifestando apenas suas ideias ou preferências de forma a sobrepor o interesse público.

#### 2.1.4.2 Impessoalidade

O princípio da impessoalidade está diretamente ligado a própria finalidade da administração pública, afirma Castro (2011), ou seja, a mesma não pode realizar seus atos de forma que beneficie ou prejudique pessoas determinadas.

Para Moraes (2007), este princípio encontra-se muitas vezes no campo de incidência dos princípios da igualdade (onde todas as pessoas são iguais perante a lei) e da legalidade, podendo também ser conhecido como princípio da finalidade administrativa. Assim, para o autor, o princípio da impessoalidade nada mais é que o princípio da finalidade, que determina que o administrador público realize o ato para fim legal, sendo este praticado de forma impessoal.

Por este princípio há vedação constitucional de qualquer discriminação ilícita e atentatória a dignidade da pessoa humana, devendo a Administração Pública dispensar um objetivo tratamento isonômico a todos os administradores, sem discriminá-los com privilégios espúrios ou perseguições maléficas, uma vez que iguais perante o sistema. (MILESKI, 2003, p. 39)

Desta forma, o princípio da impessoalidade determina que o administrador é apenas a pessoa que atua em nome da entidade da administração pública, sendo que seus atos devem ser realizados de forma impessoal, ou seja, não manifestando a vontade pessoal do governante, e sim, da entidade pela qual o mesmo responde.

#### 2.1.4.3 Moralidade

Concernente ao princípio da moralidade, Mileski (2003) ressalta que a moralidade administrativa não deve ser confundida com a moralidade comum, sendo que aquela se refere não somente ao aspecto ético, mas também o aspecto jurídico, considerando assim todas as normas e os princípios a serem cumpridos pela Administração Pública.

No princípio da moralidade administrativa, que Moraes (2007) define como de difícil conceituação, não basta que o governante cumpra estritamente a lei, ele deve também agir de forma razoável e justa. O autor complementa que a partir da Constituição Federal de 1988, a moralidade é considerada um pressuposto para a validade dos atos administrativos das entidades públicas.

A Constituição Federal, ao consagrar o princípio da moralidade administrativa como vetor da atuação da Administração Pública, igualmente consagrou a necessidade de proteção a moralidade e responsabilização do administrador público amoral ou imoral. (MORAES, 2007, p. 85)

Assim, de acordo com a Constituição Federal, ao analisar e validar o ato administrativo do governante, além da legalidade, deve ser verificada a moral administrativa do mesmo.

#### 2.1.4.4 Publicidade

O princípio da publicidade, conforme Mileski (2003, p. 40), “é dever administrativo, no sentido de tornar público os atos realizados pela Administração”. Para o autor, a publicidade é concretizada a partir do momento que são

evidenciados, oficialmente, os atos, leis, contratos e procedimentos concernentes a administração pública, como forma de tornar as ações públicas e transparentes.

A publicidade não é um requisito de forma do ato administrativo, não é elemento formativo do ato. É requisito de eficácia e moralidade. Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza. O princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa propiciar conhecimento e controle pelos interessados direitos e pelo povo em geral. (CASTRO, 2011, p. 22)

Verifica-se assim, no que concerne ao princípio da publicidade, que a administração pública transparente favorece os controles externos a entidade, servindo como meio para o exercício da cidadania através do controle social. Além disso, considerando a eficácia e a moralidade dos atos dos administradores na gestão pública, pressupõe-se que não há motivos para que as informações não sejam publicadas.

#### 2.1.4.5 Eficiência

O princípio da eficiência impõe aos agentes públicos a realização de suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional, afirma Mileski (2003), sendo que o mínimo que se espera é uma ação eficiente, considerando que é por meio da Administração Pública que o Estado direciona suas atividades de forma a alcançar seus objetivos, em atendimento ao bem público.

É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. (MILESKI, 2003, p. 41)

Apesar de ser um conceito mais econômico do que legal, que exige resultados satisfatórios da Administração Pública, esta não deve deixar de observar os demais princípios constitucionais. Para Mileski (2003, p 41) o princípio da eficiência na atividade pública corresponde a realização de ações que sejam “adequadas para a satisfação do interesse público, com escorreita legalidade, no sentido de ser dado cumprimento as exigências e aos princípios da estrutura jurídico-constitucional, sem lesionar ao Estado Democrático de Direito”.

Assim, o princípio da eficiência, tratando-se de um conceito econômico, qualificando atividades a serem realizadas e não normas legais, de acordo com Castro (2011), a eficiência, em um conceito amplo, significa realizar os atos com racionalidade, buscando o atingimento dos melhores resultados possíveis com o menor custo, de forma a otimizar a utilização dos recursos financeiros que se dispõe para isso.

## 2.2 CONTABILIDADE E FINANÇAS PÚBLICAS

A Contabilidade Pública passou por quatro grandes mudanças nos últimos 100 anos, sendo estas evidenciadas no Quadro 04.

Quadro 04 – Marcos históricos para a Contabilidade Pública

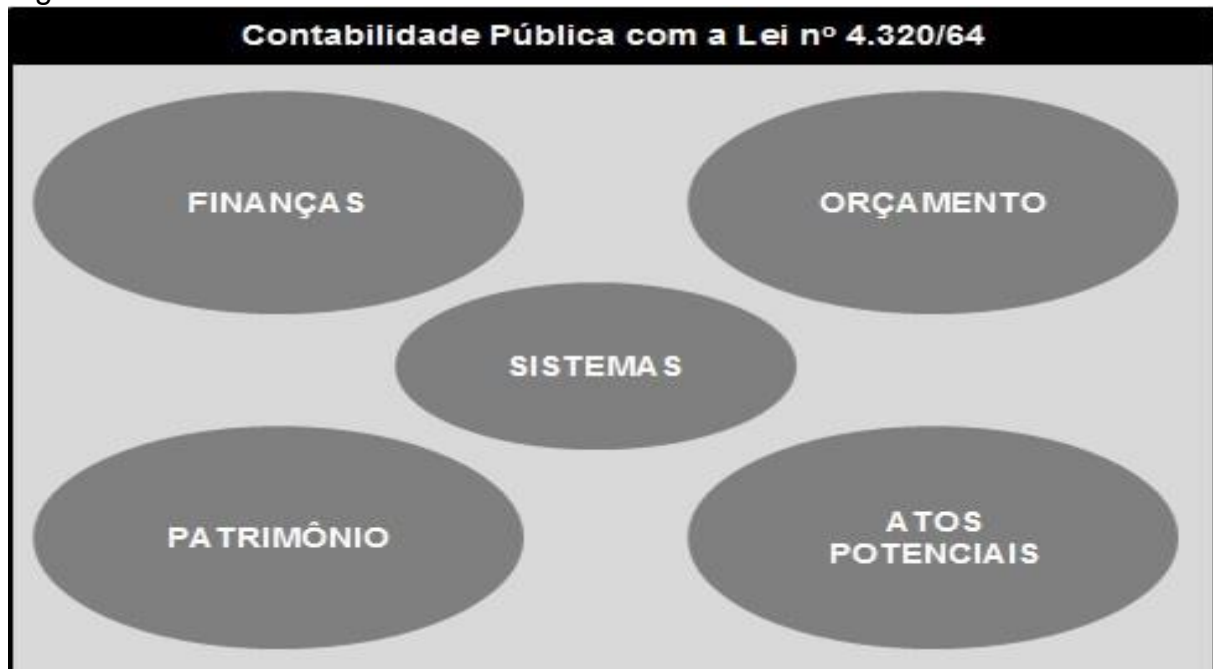
<b>Marcos históricos para a Contabilidade Pública</b>	
<b>1922</b>	Criação do Código de Contabilidade Pública, que trouxe a sistematização e padronização para os registros contábeis.
<b>1964</b>	Sanção da Lei nº 4.320, que instituiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração de orçamentos e balanços. Destacou a contabilidade pública com foco orçamentário e financeiro, e preservação do patrimônio como causa e efeito do orçamento.
<b>1987</b>	Implantação do SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira, que atribuiu a importância da contabilidade como suporte gerencial, e automatizou os lançamentos contábeis transformando a contabilidade em fonte de informações.
<b>2008</b>	Publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que unifica os conceitos patrimoniais da contabilidade aplicada ao setor privado com o setor público.

Fonte: Castro (2011), adaptado pela autora.

O Código de Contabilidade Pública foi aprovado pelo Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922, organizando o Código de Contabilidade da União. Após 42 anos do Código de Contabilidade Pública, em 1964, com a aprovação da Lei nº 4.320, iniciou-se uma reforma na legislação de gestão, finanças e orçamento público. De acordo com Cochrane (2005) a referida lei fixou a utilização da contabilidade como base das demonstrações, disciplinando as normas do direito financeiro, as premissas de elaboração dos balanços e estabeleceu a importância do acompanhamento e controle da execução orçamentária.

A Lei nº 4.320/64 trata o orçamento e as finanças públicas como foco, mas apresenta as informações sob quatro perspectivas, demonstradas na Figura 01.

Figura 01 – Contabilidade Pública com a Lei nº 4.320/64



Fonte: Castro (2011), adaptado pela autora.

A Figura 01 demonstra que a Lei nº 4.320/64 tratou as informações sobre as perspectivas orçamentária, financeira, patrimonial e compensação (atos potenciais).

Apesar de tratar as informações sob quatro perspectivas, Castro (2011) afirma que a referida lei, no que tange as demonstrações contábeis, priorizou o ponto de vista orçamentário, instituindo os demonstrativos da seguinte forma:

- Balanço Orçamentário – compara o orçamento aprovado com o executado;
- Balanço Financeiro – apresenta os ingressos e os dispêndios, destacando os fatos orçamentários dos demais;
- Demonstração das Variações Patrimoniais – apresenta o resultado patrimonial do exercício, destacando o resultado orçamentário dos demais;
- Balanço Patrimonial – apresenta a posição estática dos Ativos e Passivos, destacando a parte financeira da não financeira.

Da mesma forma que as demonstrações contábeis, os termos receita e despesa também passaram a ter um conceito orçamentário, diferentemente do setor privado que representam a variação do Patrimônio Líquido. Essa cultura criada na Contabilidade Pública, que traduziu as receitas e despesas como fatos orçamentários, ficou muito distante da conceituação da Contabilidade Comercial, pois esta é conhecida pelo foco patrimonial, enquanto a Contabilidade Pública passou a ter o foco orçamentário. (CONTABILIDADE..., 2013)

A Contabilidade Pública também passou a dar tratamento contábil aos atos e fatos por sistemas contábeis, que segundo Castro (2011) “separava e mantinha a integração dos fatos financeiros e patrimoniais e atos orçamentários daqueles que poderiam afetar o patrimônio no futuro”. Assim, a Contabilidade Pública utilizava lançamentos e contas específicas por sistema, sendo estes divididos em sistema financeiro, patrimonial orçamentário e de compensação.

Esses quatro grandes sistemas, independentes entre si, são conceituados por Carvalho (2005):

- Sistema orçamentário: realiza a comparação entre receita prevista com a realizada e da despesa fixada com a executada, registrando e evidenciando os atos relacionados com o planejamento e a execução orçamentária;
- Sistema financeiro: registra os ingressos ou entradas e os dispêndios ou saídas de recursos, ou seja, os recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária e extra orçamentária;
- Sistema patrimonial: registra os fatos não financeiros que correspondam as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio;
- Sistema de compensação: é representado pelos atos praticados pelo gestor público que não afetam de imediato o patrimônio, mas que poderão vir a afeta-lo.

Desta forma, o foco orçamentário das demonstrações contábeis, ocasionado pela Lei nº 4.320/64, juntamente com o tratamento contábil aos atos e fatos por sistemas contábeis tornaram as técnicas contábeis aplicadas ao setor público diferentes das aplicadas ao setor privado, até o surgimento do SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira em 1985.

Carvalho (2005, p. 102) define o SIAFI como o “principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeiro e patrimonial do Governo Federal”. A Figura 02 demonstra o foco da



contabilidade pública com o advento da Lei no 4.320/64 e com a implantação do SIAFI. Sendo assim, o SIAFI configura-se em um sistema integrado de administração financeira do Governo Federal, implantado para promover a integração dos sistemas contábeis e de programação financeira da União.

Figura 02 – Foco da Contabilidade Pública com a Lei nº 4.320/64 e o SIAFI



Fonte: Castro (2011), adaptado pelo autor.

Verifica-se que com a Lei nº 4.320/64 e com a implantação do SIAFI, fortaleceu-se o foco da contabilidade pública no orçamento e nas finanças públicas.

De acordo com o Tesouro Nacional (2013), o que levou o Governo Federal a implantar o SIAFI, foi a necessidade de informações sobre as finanças públicas, de forma a auxiliar no processo decisório dos gestores públicos, por meio de informações gerenciais confiáveis, tendo a contabilidade como base dos programas do sistema.

Após a implantação do SIAFI, outra grande mudança ocorrida nas finanças públicas foi a publicação da Lei Complementar nº 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal, em 05 de maio de 2000, onde fortaleceu-se o foco financeiro das demonstrações contábeis, conforme demonstra a Figura 03, apesar de que a referida lei não trouxe novidades no âmbito da contabilidade.

Figura 03 – A Contabilidade Pública com a Lei de Responsabilidade Fiscal



Fonte: Castro (2011), adaptado pela autora.

Sendo assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal tem como foco estabelecer regras com relação as finanças públicas.

Após a Lei de Responsabilidade Fiscal, outra grande mudança, que ainda está em curso, são as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, mais conhecidas como NBCASP. Para Castro (2011) as NBCASP visam tornar a contabilidade aplicada ao setor público mais parecida com a contabilidade do setor privado, tendo como foco o patrimônio, conforme demonstra a Figura 04, sem deixar de observar o foco orçamentário da Lei nº 4.320/64 e o foco financeiro da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Figura 04 – A Contabilidade Pública com as NBCASP



Fonte: Castro (2011), adaptado pela autora.

Desta forma, o foco da contabilidade, com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tornou-se o Patrimônio, apesar de continuar atendendo os focos orçamentário e financeiro das legislações anteriores.

### 2.2.1 Planejamento

O planejamento é uma etapa em que a entidade projeta o futuro esperado, que segundo Quintana et al. (2011, p. 7) “é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los”. Sendo assim, é com o planejamento que se define as estratégias para o atingimento das metas estabelecidas.

A Constituição Federal de 1988 define no artigo 165 que o Poder Executivo deve legislar acerca dos instrumentos de planejamento, sendo eles:

- Plano Plurianual – PPA;
- Lei das Diretrizes Orçamentárias – LDO;
- Lei de Orçamento Anual – LOA.

O primeiro instrumento de planejamento da entidade pública é o Plano Plurianual ou PPA, sendo uma ferramenta para planejamento de médio prazo, que de acordo com Quintana et al. (2011, p. 8) “estabelece diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

O PPA orienta a elaboração dos demais planos e programas de governo, que conforme Bruno (2008) deve servir como base para a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Para o autor, em comparativo com o planejamento realizado pelas entidades privadas, considera-se o Plano Plurianual de uma entidade pública um planejamento estratégico.

A LDO possui a finalidade principal de nortear a elaboração do orçamental anual, que segundo Kohama (2003), faz a adequação dos orçamentos com as diretrizes, objetivos e metas estabelecidos no PPA pela Administração Pública. E seguindo o mesmo sentido da LDO, a entidade pública elabora o Orçamento Anual, onde o mesmo autor define que são programadas as ações a serem executadas, também com conformidade com os objetivos do PPA.

Conclui-se assim que, na administração pública, o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, são os instrumentos de planejamento utilizados para que possa ser elaborado, aprovado, executado e avaliado o orçamento público, formando assim, um ciclo orçamentário. O PPA é considerado o planejamento estratégico na administração pública, sendo cumprido anualmente por meio da LOA, que por sua vez tem como base as orientações de elaboração da LDO.

### **2.2.2 Orçamento**

Na Administração Pública o orçamento representa uma das mais antigas ferramentas de planejamento e execução das finanças públicas, que segundo Carvalho (2005, p. 01) “mesmo de forma rudimentar, o planejamento sempre se fez presente na história da humanidade a partir do momento em que o homem passou a viver em sociedade”. Para o autor, o orçamento público é um instrumento de planejamento da administração pública, que objetiva a continuidade, eficácia, eficiência, efetividade e economicidade dos serviços públicos.

O orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil. (SLOMSKI, 2003, p. 304)

O orçamento público efetiva as políticas públicas estabelecidas para aquele período, devendo observar os objetivos estabelecidos no Plano Plurianual da entidade e ser elaborado em conformidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A análise histórica do orçamento público no Brasil pode ser dividida em três momentos distintos: antes da Lei nº 4.320/1964, após a Lei nº 4.320/1964 e após a Lei Complementar nº 101/2000. A Figura 05 destaca a análise histórica do orçamento público no Brasil.

Figura 05 – Estudo do Orçamento Público Brasileiro



Fonte: Carvalho (2005), adaptado pela autora.

Os três momentos da história do orçamento público brasileiro são marcados pela edição de duas leis distintas, sendo estas a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000. Até 1964 o orçamento utilizado pelos entes públicos era elaborado com ênfase nas informações do passado (orçamento tradicional), sendo que após a edição da Lei nº 4.320, passou a ser instituído o orçamento-

programa, que tem como foco a integração entre o orçamento e o planejamento, sendo elaborado com ênfase no futuro.

O orçamento por programas, segundo Kohama (2003), é considerado como um orçamento em que os recursos financeiros são vinculados aos objetivos a serem alcançados. Sendo assim, é possível que por meio deste instrumento de planejamento, identificar os programas de governo e definir as metas e os resultados que se espera.

O orçamento-programa configura-se em um planejamento anual de quatro elementos principais estabelecidos no Plano Plurianual, que de acordo com Carvalho (2005) são:

- Diretrizes: critérios de ação que orientam a execução do planejamento;
- Objetivos: resultados almejados pela administração pública com a execução orçamentária;
- Metas: especificação e quantificação física dos objetivos;
- Programas: ações que resultam os serviços prestados a sociedade.

O orçamento-programa é vigente até os dias atuais, mas com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, Carvalho (2005) define que o foco do orçamento buscou enfatizar a ação responsável e planejada do administrador público, buscando a transparência na gestão pública. O inciso I do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, instituído pela Lei Complementar nº 131 de 2009, define que a transparência também será assegurada mediante “incentivo a participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Sendo assim, foi instituído o orçamento participativo, definido pelo Portal da Transparência do Governo Federal (2013) como

um importante instrumento de complementação da democracia representativa, pois permite que o cidadão debata e defina os destinos de uma cidade. Nele, a população decide as prioridades de investimentos em obras e serviços a serem realizados a cada ano, com os recursos do orçamento da prefeitura. Além disso, ele estimula o exercício da cidadania, o compromisso da população com o bem público e a co-responsabilização entre governo e sociedade sobre a gestão da cidade.

Desta forma, o orçamento participativo passou a ser um orçamento-programa elaborado com participação popular, estimulando a sociedade a exercer seus direitos em exercício da cidadania.

O orçamento público, com o tempo passou a ser um elemento essencial para a boa gestão dos recursos públicos, e segundo Mileski (2003, p. 44)

deixou de ser apenas um instrumento de controle parlamentar sobre a receita e a despesa governamental, para tornar-se um elemento que expressa, em termos financeiros, um planejamento que envolve programas de governo, com projetos e atividades a serem desenvolvidos, dentro de um período de tempo determinado, convertendo-o num mecanismo essencial a Administração Pública, inclusive quanto a um melhor aproveitamento administrativo dos recursos financeiros, tendo em conta a relação custo/benefício.

Sendo assim, considera-se que o orçamento público é um instrumento essencial para o planejamento do ente público, onde são discriminadas todas as atividades a serem desenvolvidas pelo mesmo no período de um exercício.

### **2.2.3 Receita Pública**

A receita é parte fundamental para a continuidade dos serviços da administração pública, sendo que as receitas arrecadadas pelo ente público, de acordo com Carvalho (2005), correspondem aos recursos que são obtidos para atender as necessidades da sociedade.

A receita pública é dividida em receita orçamentária e receita extraorçamentária, que conforme Slomski (2003, p. 309),

a receita extraorçamentária é representada no balanço patrimonial como passivo financeiro, ou seja, são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos. Já a receita orçamentária é aquela que pertence de fato a entidade e se classifica economicamente em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Sendo assim, verifica-se que as receitas extraorçamentárias são aquelas que não integram o orçamento do ente público e também não constituem fonte de recursos, pois apenas transitam pelos cofres públicos. As receitas orçamentárias são aquelas que representam os recursos próprios, pertencendo de fato ao ente público, e são utilizadas para financiar suas atividades.

Há ainda outros conceitos utilizados no setor público para definir as receitas orçamentárias, como pode ser observado no Quadro 05.

#### Quadro 05 – Classificação das Receitas Orçamentárias

<b>Quanto aos efeitos produzidos ou não no Patrimônio Líquido</b>	<b>Receita Efetiva:</b> aquela em que o fato gerador do ingresso do recurso financeiro altera a situação líquida patrimonial. É a receita sob o enfoque orçamentário e Variação Patrimonial Aumentativa.
	<b>Receita Não Efetiva:</b> aquela em que o fato gerador do ingresso do recurso financeiro não altera a situação líquida patrimonial. É apenas a receita sob o enfoque orçamentário.
<b>Quanto a origem do ingresso de recursos</b>	<b>Receitas Originárias:</b> quando provêm do próprio patrimônio do Estado, ou de sua atuação como se privado fosse; ou seja, recursos recebidos provenientes de rendas geradas pelo patrimônio, de comercialização de bens ou de serviços prestados.
	<b>Receitas Derivadas:</b> quando obtidas pelo Estado mediante sua autoridade coercitiva, quando o Estado exige que o particular entregue uma determinada quantia de forma compulsória: tributos, contribuições ou multas.
<b>Quanto as categorias econômicas (Lei nº 4.320/64)</b>	<b>Receitas Correntes:</b> ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais do Ente Público ou rendimento de seu patrimônio, passíveis de aplicação em despesas do orçamento.
	<b>Receitas de Capital:</b> recursos recebidos em complemento as receitas correntes, para atender as despesas do orçamento, obtidos mediante a constituição de dívidas ou alienação de componentes do ativo não circulante, bem como recebimento de recursos de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos a terceiros.

Fonte: Castro (2011), adaptado pela autora.

Desta forma, no setor público, a receita orçamentária pode ser definida como uma entrada de recursos financeiros utilizados para cobrir as despesas orçamentárias, podendo ser classificadas de diversas formas, de acordo com os efeitos causados, origem ou categorias econômicas.

#### 2.2.4 Despesa Pública

A despesa pública pode ser definida como “o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos”, afirma Carvalho (2005, p. 164).

Os dispêndios que caracterizam a despesa pública podem ser definidos como o consumo de recursos orçamentários e extraorçamentários.



São recursos orçamentários todos aqueles fixados pela Lei de Orçamento Anual (LOA) e são recursos extraorçamentários aqueles provenientes da geração de passivos financeiros, classificados como receita extraorçamentária, constituindo-se em despesa extraorçamentária quando de seu recolhimento e/ou pagamento a quem de direito. (SLOMSKI, 2003, p. 318)

Sendo assim, a despesa pública refere-se a gastos referentes as aplicações das receitas ou recursos, orçamentários ou extraorçamentários, realizados para manter as atividades da administração pública.

A despesa pública pode ser classificada sob vários aspectos, sendo os mais comuns demonstrados no Quadro 06.

**Quadro 06 – Classificação das Despesas**

<b>Quanto a natureza ou competência</b>	Poderá ser federal, estadual, distrital e/ou municipal, a partir da fixação da atribuição ao ente federativo e, portanto, integrando a lei orçamentária respectiva.
<b>Quanto a duração</b>	Poderá ser ordinária, extraordinária ou especial, a partir de sua natureza, ou seja, se é passível de planejamento prévio (ordinária) ou se excepciona esta possibilidade e a despesa torna-se inesperada (extraordinária e especial).
<b>Quanto a dependência da execução orçamentária</b>	Poderá ser classificada em despesa resultante da execução orçamentária (despesa orçamentária) e despesa independente da execução orçamentária (despesa extraorçamentária)
<b>Quanto a categoria econômica das despesas orçamentárias</b>	Poderá ser despesa corrente, que é a despesa destinada ao custeio, manutenção e operacionalização dos serviços públicos, subdividida em despesas de custeio e transferências correntes; ou despesa de capital, que é a despesa realizada por meio de investimentos, subdividida em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Fonte: BRUNO (2008) e QUINTANA ET AL. (2011), adaptado pela autora.

A despesa orçamentária do setor público pode ser definida como uma saída de recursos financeiros utilizados para cobrir os gastos da administração pública, podendo ser classificadas de diversas formas, de acordo com sua natureza, duração, dependência da execução orçamentária e categoria econômica.

## 2.3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública possui, além de diversas outras atribuições, a função de controlar os atos praticados. Cruz e Glock (2003, p. 20) caracterizam o controle como

qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Sendo assim, o controle nos órgãos da Administração Pública consiste na verificação do que foi planejado com o efetivamente realizado, estando sempre em conformidade com a legislação vigente.

Os atos de controlar e de planejar estão diretamente ligados, sendo que o controle, de acordo com Cruz e Glock (2003, p. 19) “dá retorno ao processo de planejamento e visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido”. Os autores enfatizam que, no caso da administração pública, um dos resultados mais importantes obtidos com o controle, é a garantia de que as normas estão sendo cumpridas.

Desta forma, o planejamento e o controle são ferramentas utilizadas para uma maior garantia de atendimento aos interesses da sociedade, de forma a alcançar os resultados almejados pela Administração Pública.

O controle da Administração Pública é corolário do Estado Democrático de Direito, tendo por objetivo verificar se a atividade administrativa ocorre de conformidade com o ordenamento jurídico nacional, a fim de evitar que a ação administrativa discrepe dos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Assim, o controle obsta o abuso de poder por parte da autoridade administrativa, fazendo com que esta pautar sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante uma fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva. (MILESKI, 2003, p. 148)

Considerando os princípios constitucionais aplicados a Administração Pública, o controle possui ainda uma função fundamental de verificar o cumprimento destes, de forma a manter suas atividades focadas no interesse da sociedade.

A Constituição Federal de 1988 trouxe algumas exigências no que se refere ao controle na Administração Pública. No texto constitucional, em seu artigo 31 é definido que “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”.

Além da previsão constitucional da existência do controle interno do município e do controle externo exercido pelo Poder Legislativo, a referida lei ainda define que o controle a ser exercido serve para assegurar o cumprimento da legislação, salvaguardar os ativos, promover a eficiência das operações do ente, dentre outras atribuições. (GLOCK, 2007)

Ainda sobre os controles na administração pública, para Cavaleiro (2005) as atribuições definidas na Constituição Federal de 1988 não foram modificadas, apesar de que com a Lei de Responsabilidade Fiscal as exigências sobre os mesmos são maiores, considerando que exercem um papel fiscalizador do cumprimento desta lei.

O controle deve ser exercido sobre todos os órgãos do Poder Público, podendo ser exercido de forma interna ou externa, que de acordo com Mileski (2003, p. 140) são diferenciados “conforme sua execução seja efetuada por órgão integrante ou não da própria estrutura em que se inclui o órgão controlado”.

Assim, os controles externo e interno estão diretamente ligados aos órgãos atuantes, sendo que o controle externo é exercido por órgãos auxiliares e o controle interno é exercido integrado a própria administração.

O controle externo e o controle interno podem atuar de forma integrada, mas não possuem subordinação hierárquica, considerando que não existe a obrigatoriedade de o Tribunal de Contas acatar o relatório do Sistema de Controle Interno do município. Mas são informações que subsidiarão a análise do processo de prestação de contas. Um relatório bem feito ensejará um parecer prévio favorável a aprovação das contas. (BOTELHO, 2009, p. 30)

O controle interno pode se configurar como uma forma de subsídio para o Tribunal de Contas, pois aquele acompanha a execução dos atos da administração pública.

O controle, como forma de fiscalização sobre os órgãos públicos, pode ser exercido de várias formas, que de acordo com Mileski (2003, p. 149), varia

conforme o seu grau de precedência e amplitude, o mesmo é exercido por meio de várias espécies. Assim, conforme o controle é exercido – sobre os próprios atos; do Legislativo sobre os atos do Executivo; do Judiciário sobre os atos dos demais Poderes; da população sobre os atos do Poder Público em geral; sobre os atos de execução orçamentária – ele pode ser caracterizado como controle administrativo, controle legislativo, controle judicial, controle social ou de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Sendo assim, o controle interno é aquele exercido pelo ente sobre os próprios atos, e os controles externos podem configurar em controle legislativo, judicial e social.

Sobre o controle interno, Cavalheiro (2005) define que seu trabalho torna-se fundamental para evitar erros e fraudes, e ainda aumentar a eficiência da realização dos atos da administração. Além disso, serve para assegurar a integridade das informações e demonstrações contábeis, e demonstrar credibilidade sobre a situação real do município.

O controle externo, de acordo com Botelho (2009, p. 30), é “efetuado por órgão estranho a Administração Pública responsável pelo ato controlado (Ex. Câmara Municipal com auxílio do Tribunal de Contas)”. O autor complementa que este tipo de controle abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado.

Sendo assim, considera-se como controle externo aquele exercido pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas, conforme previsão constitucional.

### **2.3.1 Controle Social**

A participação da sociedade na gestão pública está diretamente ligada ao controle social, constituindo direito do cidadão acompanhar se a administração pública está prestando contas de seus atos. Considerando a importância da transparência na gestão pública e da participação popular, Pereira (2002, apud Quintana et al., 2011, p. 151) acrescenta que “a transparência do Estado é operacionalizada por meio do acesso do cidadão a informação governamental, estreitando e democratizando as relações entre o Estado e a sociedade civil”.

Neste contexto, a transparência torna-se a mais moderna forma de controle sobre os atos da Administração Pública. Com o acesso da população aos

atos administrativos do ente público, torna-se uma importante ferramenta de controle para verificar se o dinheiro público é aplicado de forma correta.

O Portal da Transparência do Governo Federal (2013) define que

A participação contínua da sociedade na gestão pública é um direito assegurado pela Constituição Federal, permitindo que os cidadãos não só participem da formulação das políticas públicas, mas, também, fiscalizem de forma permanente a aplicação dos recursos públicos.

Desta forma, além de exercer sua cidadania, votando para eleger os representantes dos poderes executivo e legislativo, a sociedade deve participar de forma contínua, fiscalizando as decisões da administração pública no que concerne a aplicação dos recursos públicos.

Além de a participação social ser assegurada pela Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal introduz novos conceitos de transparência e controle social, que de acordo com Mileski (2003, p 153)

A Lei de Responsabilidade Fiscal institui um novo princípio orçamentário, de cumprimento obrigatório por parte dos gestores públicos, que é o princípio da transparência. Esse princípio constitui não só elemento de orientação, mas também de fiscalização quanto ao cumprimento dos objetivos orçamentários. É uma forma de controle político que está destinado ao controle social, na medida em que assegura ao cidadão a possibilidade de participar da elaboração dos planos de governo, procedendo a uma avaliação sobre a legalidade e eficiência dos atos de execução orçamentária.

A transparência torna-se um importante mecanismo de controle social, sendo que a Administração Pública deve assegurá-la para que o cidadão possa exercer esse controle e participar ativamente dos atos do governo.

As legislações atuais vêm apresentando formas de aumentar a transparência na gestão por parte dos entes públicos, e com isso, Quintana et al. (2011, p. 152) afirma que “cabe a cada cidadão o exercício da cidadania plena por meio do controle social e participação ativa na vida política do país, procurando, assim, elevar a eficiência e efetividade das ações governamentais”.

Sendo assim, torna-se indispensável a participação popular na gestão pública, exercendo o controle social sobre os atos realizados, para que sejam atingidos os interesses coletivos os quais constituem a finalidade da administração pública.

## 2.4 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Desde a Constituição Federal de 1988, que instituiu o Estado Democrático de Direito, o conceito de cidadania tornou-se cada vez mais utilizado. Para Quintana (2011, p. 138) a referida lei “também conhecida como Constituição Cidadã, inclui dispositivos que preveem a participação popular na *res publica*, de forma que o cidadão possa atuar na condução política e administrativa do Estado”. Desta forma, a participação popular nos atos da gestão pública já vem sendo tratada desde a Constituição.

Além da Constituição Federal de 1988, outra lei que inovou no sentido de participação social nos atos da administração pública e transparência por parte do gestor público é a Lei Complementar nº 101 de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que segundo Quintana et al. (2011, p. 139) “fica demonstrada a intenção do legislador em fortalecer cada vez mais a transparência e ampliar o controle das contas públicas”.

Sendo assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe grandes avanços no que se refere a transparência na administração pública, fixando a importância do controle social.

A transparência fiscal é exigência de pura essência democrática. Toda a ação de governo tem de ser dirigida para o atendimento de finalidade pública, representando um padrão confiável de atuação governamental, em que haja demonstração pública regular de todos os atos praticados na condução do gerenciamento fiscal, para serem auferidos a confiança e o respeito da população. Sendo obrigados a realizar demonstração regular de seus atos, os administradores sabem que estão sob controle e, por isso, tornam-se mais responsáveis e cuidadosos na condução dos atos de gestão fiscal e dos planos de governo. (MILESKI, 2003, p. 103)

Neste contexto, a transparência na gestão fiscal configura-se em um importante instrumento para controle sobre os atos da Administração Pública. A transparência na gestão fiscal é tratada na Lei de Responsabilidade Fiscal como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, segundo Viccari Junior (2012, p. 185) “franquear ao público acesso a informações relativas as atividades financeiras do Estado, e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários para divulgação”.

A transparência é derivada do princípio constitucional da publicidade, adicionando que as informações prestadas dos atos governamentais devem ser

compreensíveis e úteis. Transparência não significa simplesmente divulgar e dar acesso a informação. Possui um sentido muito mais amplo, na promoção da participação popular na administração pública, de forma democrática e contribuindo assim no controle dos atos do governo. Desta forma, o mero cumprimento do princípio da publicidade não é o bastante, sendo que a administração pública deve considerar a compreensibilidade das informações para o usuário a que se destina e a sua utilidade, como também sua disponibilização em meios acessíveis e em tempo hábil. (MILESKI, 2003)

Para Cruz et al. (2009, p. 182, apud Quintana et al., 2011, p. 139)

a transparência da gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas as atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários a divulgação dessas informações.

Verifica-se então que a transparência passou a ser uma das formas de estimular o exercício da cidadania, a participação popular e o controle social, facilitando o acesso as informações dos atos da administração pública.

Assim, a transparência fiscal na administração pública busca o fortalecimento da cidadania, como forma de controle social das contas públicas, enfatizando a obrigatoriedade de informação a população sobre os atos realizados, as políticas adotadas, os planos de governo e como forma de prestar contas a sociedade. (MILESKI, 2003)

Quintana et al. (2011) definem que o marco inicial da publicação das contas públicas em meio eletrônico ocorreu com a Lei nº 9.755/1988 e a Instrução Normativa – TCU 28/99, que criou a *homepage* conhecida como Contas Públicas (<[www.contaspublicas.gov.br](http://www.contaspublicas.gov.br)>) pelo Tribunal de Contas da União. A referida página foi criada para que fossem divulgadas informações dos atos governamentais.

Além das informações das Contas Públicas, o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal define os instrumentos de transparência, a serem amplamente divulgados pelos órgãos da administração pública, que consistem nos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; nas prestações de contas e o parecer prévio; no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e versão simplificada; e no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e versão simplificada.

Para Botelho (2009, p. 146), essas informações deverão ser publicadas “inclusive por meios eletrônicos, incluindo neste contexto, os terminais eletrônicos apostos nas repartições públicas, escolas municipais e na *internet*, através da página oficial do Município, nos termos da Lei Federal 9.755, de 16/12/1998”.

Sendo assim, a transparência na gestão fiscal configura-se como um instrumento para fins de controle social, o qual deve ser assegurado por meio das publicações nos diversos meios de acesso público.

A versão original da Lei de Responsabilidade Fiscal já mencionava o incentivo a participação popular nos atos de planejamento da administração pública, sendo que a Lei Complementar nº 131/2009 altera alguns dispositivos e acrescenta, dentre outras questões, a liberação, em meios eletrônicos e em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira.

Desta forma, a Lei Complementar nº 131/2009, também conhecida como Lei da Transparência, firmou ainda mais o controle social a ser exercido sobre os atos da administração pública, determinando uma maior e melhor divulgação das informações.

## 2.5 INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA SOB A PERSPECTIVA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal define em seu artigo 48 os instrumentos de transparência da gestão fiscal, a saber:

- Planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, o que entende-se como o Plano Plurianual – PPA, a Lei Orçamentária Anual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária e versão simplificada;
- Relatório de Gestão Fiscal e versão simplificada;

Sendo assim, os tópicos a seguir buscam explicar alguns conceitos literários desses instrumentos de transparência.



### 2.5.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual ou PPA é previsto no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, e conforme a determinação constitucional consiste em um instrumento de planejamento que estabelece as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O projeto do Plano Plurianual é de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, afirma Mileski (2003), e deve ser encaminhado ao respectivo Poder Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato, devendo ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Castro (2011, p. 29) define que a concepção do PPA

visou a criação de uma sistemática que tornasse possível ao governo eleito, em seu primeiro ano de mandato, elaborar um plano para vigorar por um período de quatro anos, de forma a incluir do segundo ano de seu próprio mandato ao primeiro ano do governo subsequente.

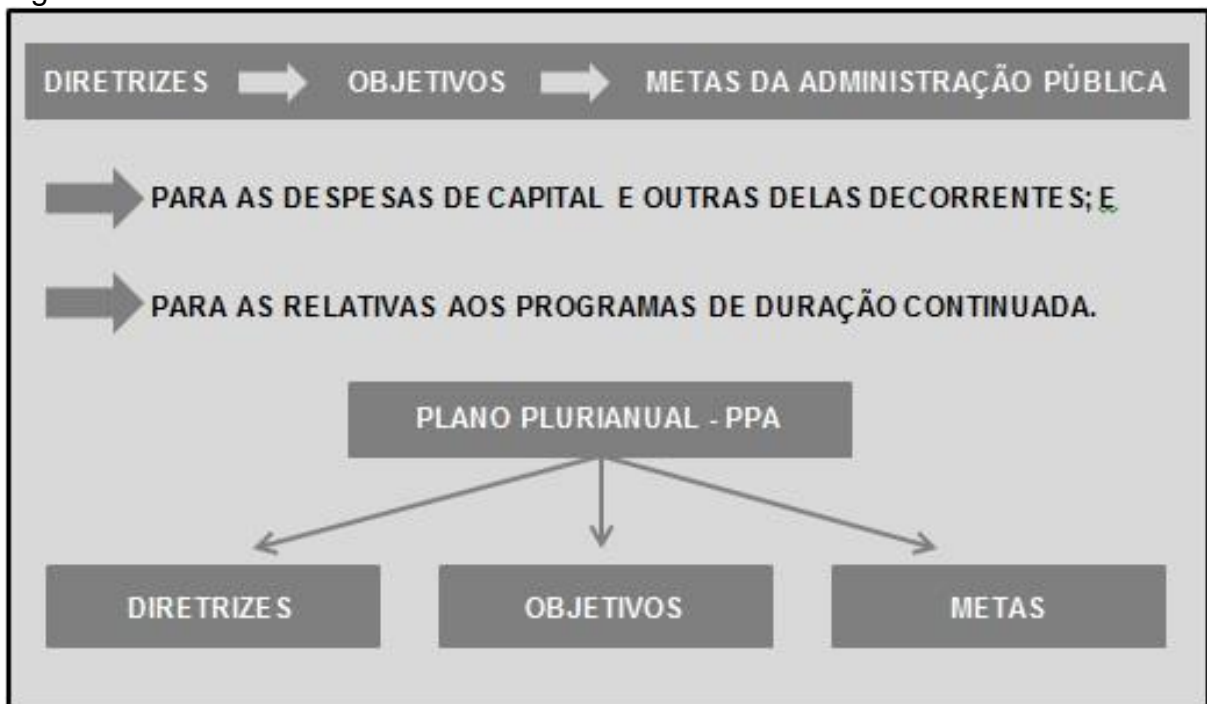
Sendo assim, o PPA é elaborado no primeiro ano de governo e possui a duração de quatro anos, de forma que no primeiro ano de mandato o governo eleito dê continuidade aos projetos do governo anterior, e somente no ano seguinte comece a concretizar os planos de sua própria gestão.

Essa forma de governo apresenta uma ideia de continuidade, de forma que um governo termine o plano iniciado por outro governo, implicando no conhecimento das ações anteriormente planejadas, para que então possa apresentar um novo plano. (CASTRO, 2011)

O Plano Plurianual, por tratar-se de um planejamento realizado por entes públicos, tem a finalidade de atender os interesses comuns da população, e de acordo com Mileski (2003), por meio dele o governante deve promover o desenvolvimento econômico e social, retratando neste instrumento as propostas que integraram sua plataforma eleitoral, considerando que o mesmo foi eleito para executar, em seu período de mandato, o que foi prometido anteriormente.

A Lei do Plano Plurianual deve estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública, conforme demonstra a Figura 06.

Figura 06 – Lei do Plano Plurianual



Fonte: Carvalho (2005), adaptado pela autora.

Sendo assim, o Plano Plurianual deverá estabelecer as diretrizes, definir os objetivos para que sejam alcançadas as metas da administração pública, com relação as despesas de capital e outras delas decorrentes e também com relação aos programas de governo.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a gestão pública passou a ter outro enfoque, buscando o aprimoramento das técnicas de elaboração e execução do orçamento, e enfatizando o planejamento governamental. Desta forma, o Plano Plurianual, como instrumento de planejamento, passou a ter maior importância, com foco nas estratégias das ações do governo, buscando empregar os recursos públicos da melhor maneira. A LRF ainda reforça a necessidade da compatibilidade entre os instrumentos de planejamento, PPA, LDO e LOA. (PEREIRA, 2003)

Sendo assim, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, o planejamento nas entidades públicas passou a ter maior relevância, sendo o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual considerados como os principais instrumentos de planejamento utilizados para a consecução dos objetivos da Administração Pública.

Bruno (2008, p. 92) corrobora que “até a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal em maio de 2000, a elaboração do Plano Plurianual, a partir de sua exigência constitucional não vinha atingindo seu objetivo inicial”.

Desta forma, após a LRF, o Plano Plurianual passou a efetivamente servir como suporte para os atos realizados pela administração pública para a consecução de seus objetivos.

### **2.5.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias**

A Lei de Diretrizes Orçamentárias ou LDO faz a ligação entre o Plano Plurianual e o orçamento da entidade, sendo definido na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, § 2º:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Sendo assim, a LDO além de definir as metas e prioridades da administração pública, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação financeira das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias constitui em um instrumento de planejamento que, segundo Bruno (2008, p. 95), “vai tratar de aspectos que serão efetivamente realizados e tratados na lei orçamentária anual do exercício subseqüente ao de aprovação no Legislativo”, embasado no planejamento de longo prazo.

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina questões a serem observadas na elaboração do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, evidenciadas na Figura 07.

Figura 07 – Ênfase da LRF na LDO



Fonte: Carvalho (2005), adaptado pela autora.

Verifica-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal atribui uma maior relevância a Lei das Diretrizes Orçamentárias, instituindo conceitos como o equilíbrio entre receitas e despesas, limitações com relação a empenhos como forma de controlar o comprometimento das receitas, controle de custos, e os Anexos de Metas e Riscos Fiscais.

Castro (2011, p. 68) define que com a LRF, a LDO tornou-se o “instrumento mais importante para a obtenção do equilíbrio permanente nas contas públicas, a partir de um conjunto de compromissos assumidos pelo Governo por meio das metas aprovadas”.

Juntamente com o conceito de gestão responsável e equilíbrio das contas públicas, a LRF impôs a elaboração do Anexo de Metas Fiscais, que para Bruno (2008, p. 99) consiste em um relatório que tem como objetivo o estabelecimento de metas anuais “relativas a receitas, a despesas, aos resultados nominal e primário, e ao montante da dívida pública, em relação ao exercício subsequente ao de sua aprovação, abrangendo ainda, os dois exercícios subsequentes”. De acordo com o autor, também foi instituída a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais, que consiste no provisionamento de despesas, ainda incertas, que poderão ocorrer.

Verifica-se assim, a importância da Lei de Diretrizes Orçamentárias no sistema orçamentário das entidades públicas, direcionando a elaboração e execução do orçamento anual.

### **2.5.3 Lei Orçamentária Anual**

A Lei Orçamentária Anual deve ser elaborada de forma compatível com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias por determinação constitucional e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para Bruno (2008), o orçamento anual do ente público constitui um dos instrumentos de planejamento das finanças públicas onde são previstas as receitas e fixadas as despesas, em consonância com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Após a sanção da Lei de Diretrizes Orçamentárias, inicia-se a elaboração da Lei Orçamentária Anual ou LOA, que deve ser compatível com o PPA e deve atender as exigências da LDO. Botelho (2009) define que o prazo para que o poder executivo envie a LOA ao poder legislativo é de até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, devendo ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. Esses prazos poderão ser diferentes, caso estiver expressamente definido na Lei Orgânica do respectivo ente.

Desta forma, a LOA define os limites de despesas conforme a previsão das receitas, devendo estar em conformidade com as políticas e programas definidos no PPA e na LDO. Castro (2011) corrobora que o orçamento é uma etapa do planejamento em que são definidas as ações do governo em termos financeiros e os seus meios de financiamento, para um período definido de tempo.

Portanto, a parcela anual do plano é denominada de orçamento anual, onde são estabelecidas as ações, fixadas as metas, determinados os agentes responsáveis pela sua execução e atribuídos os recursos correspondentes, de forma a manter equilíbrio entre as necessidades da população e a capacidade de recursos. (CASTRO, 2011, p. 37)

Slomski (2003, p. 307) define a LOA como um processo contínuo, dinâmico e flexível, e “conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho de Governo”. A LOA define o cumprimento anual dos objetivos e metas estabelecidas no PPA, em conformidade com a LDO e a LRF.

O artigo 165 da Constituição Federal, em seu § 5º define que a proposta da LOA deve conter, de acordo com Quintana et al (2011, p. 24):

- a) Orçamento Fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- b) Orçamento de Investimento das Empresas Estatais em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e
- c) Orçamento de Seguridade Social: compreende todos os órgãos e entidades a quem compete executar ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social, quer sejam da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Verifica-se assim que a Lei Orçamentária Anual é composta por três elementos principais, que constituem o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe algumas exigências com relação a Lei Orçamentária Anual, que de acordo com Castro (2011, p. 69) consistem:

- a) Demonstrativo da compatibilidade do orçamento com as metas da LDO previstas no respectivo Anexo de Metas Fiscais;
- b) Previsão da reserva de contingência, em percentual da Receita Corrente Líquida (RCL), destinada ao pagamento de passivos contingentes, além de outros imprevistos fiscais;
- c) Demonstrativo de efeitos sobre as receitas e as despesas decorrentes de anistias, isenções, subsídios, etc.;
- d) Destaque do serviço da dívida (encargos mais amortizações), previsto contratualmente, e as receitas para esse fim, de acordo com o art. 5º.

As exigências da LRF trouxeram mudanças significativas para a elaboração da LOA, com a finalidade principal de manter um equilíbrio das contas e a compatibilidade com os outros instrumentos de planejamento.

#### **2.5.4 Prestação de Contas**

As prestações de contas dos municípios configuram-se em um instrumento de transparência, que, para Rodrigues (2008, p. 33), “consiste em facilitar o acesso da população aos números publicados sobre os resultados das contas do Governo referentes ao exercício anterior”. O autor complementa que a conscientização do gestor para prestar contas é mais importante que a mera

aplicação da lei, para que sua gestão seja transparente, sendo a prestação de contas uma fase obrigatória que encerra do ciclo anual de gestão do governante.

A obrigação da prestação de contas por parte do ente público é definida desde a Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 70, parágrafo único, define que

prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Ainda sobre o dever dos entes públicos de prestar contas, a Constituição Federal de 1988, em seus artigos 71 a 75, define as competências e atribuições do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas, bem como a manutenção de sistema de controle interno e suas finalidades. Cabe aqui enfatizar que embora a regra constitucional esteja dirigida a União, as outras esferas também estão submetidas a estes mesmos princípios.

Assim, conforme definido por Meireles (2003, p. 105, apud Quintana, 2011, p. 178) “a regra é universal: quem gere dinheiro público ou administra bens ou interesses da comunidade deve contas ao órgão competente para a fiscalização”. Em função dessa definição, é dever de todos aqueles que recebem recursos de órgão ou entidade pública prestar contas desses valores.

Botelho (2009) define três aspectos principais que devem ser abordados na prestação de contas do ente, a saber:

- Quanto a composição, as contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo devem ser acompanhadas das contas do presidente do Poder Legislativo, e todas as contas são objeto de parecer prévio do respectivo Tribunal de Contas;
- Quanto as condições para a emissão do respectivo parecer prévio, considerando que a emissão do mesmo deve ocorrer no prazo de sessenta dias, contados a partir da data do recebimento, exceto para os Municípios com menos de duzentos mil habitantes, desde que não seja a capital, cujo prazo é de cento e oitenta dias (esses prazos poderão ser diferentes, quando a Constituição do Estado ou a Lei Orgânica Municipal dispuser);
- Quanto ao conteúdo, considerando que integram a prestação de contas os balanços, anexos, demonstrativos, planilhas, relatório anual do Sistema de Controle Interno.

Rodrigues (2008, p. 33) salienta a importância da prestação de contas, e considera que “o ato público da prestação de contas torna justo e transparente o resultado do trabalho de um período, o que possibilita ao gestor, além da prestação de contas numérica, um retorno sobre suas ações do ponto de vista social”. Para o autor, a cultura política é marcada pela corrupção e falta de credibilidade dos cidadãos perante o governo, fazendo com que esse procedimento se tornasse fundamental como ferramenta de controle e fiscalização.

A prestação de contas anual configura-se em um instrumento utilizado para o controle externo sobre os órgãos da administração pública. A Constituição Federal de 1988 prevê que, apesar de ser uma atividade a cargo do Poder Legislativo, o controle externo será exercido por órgãos específicos criados para auxiliar nesta questão.

O controle externo, como função fiscalizadora, acompanha e vigia a atividade financeira desenvolvida pelos diversos órgãos do Estado e lhes examina os atos praticados, averiguando a sua regularidade, no sentido de assegurar que sejam realizados de acordo com os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade. Por ser esta uma função totalmente diferenciada da função política de legislar, a Constituição destinou o exercício do controle externo para um órgão de natureza essencialmente técnica, dotando-o de meios e garantias, com autonomia, competência e jurisdição, a fim de que possa bem exercer esta função constitucional. Este órgão é o Tribunal de Contas. (MILESKI, 2003, p. 254)

Sendo assim, o Poder Legislativo exerce suas funções de acordo com sua natureza política, legislando de forma a atender aos objetivos da administração pública, e, portanto, não possui a capacidade técnica para o exercício do controle externo. Para isso, delegou-se essa atividade aos Tribunais de Contas.

Os Tribunais de Contas, como órgãos executores do controle externo, dentre outras atribuições, emitem o parecer prévio das contas dos chefes do Poder Executivo – Presidente da República, Governadores de Estados e Prefeitos Municipais – e também pelos gestores fiscais, afirma Mileski (2003), sendo que é de competência constitucional o parecer referente as contas do exercício financeiro e decorrente de lei complementar quando diz respeito a gestão fiscal.

A Lei Complementar nº 101 de 2000 refere-se as prestações de contas em seu artigo 56 e ao parecer prévio em seu artigo 57, definindo os órgãos que devem prestar contas e os prazos para emissão do parecer prévio pelos Tribunais de Contas.



Enquanto nos âmbitos federal e estadual o parecer prévio do Tribunal de Contas possui um caráter puramente técnico-opinativo, no âmbito municipal ele se altera para um conteúdo de efeito decisório e quase que vinculativo para o Poder Legislativo. Para os Municípios, ao contrário do fixado para o Presidente da República e Governadores, a Constituição determina que o parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal, o que significa dizer que o parecer prévio do Tribunal de Contas nasce com força de decisão e que só deixará de prevalecer por um julgamento qualificado, mediante decisão de 2/3 dos membros da Câmara Municipal. Por este motivo, nas contas do Prefeito Municipal, o parecer prévio do Tribunal de Contas é quase vinculativo. (MILESKI, 2003, p. 273)

Sendo assim, com relação ao parecer prévio emitido pelos Tribunais de Contas, nos âmbitos federal e estadual, constitui em uma atividade de assessoramento que fornece subsídio, por meio de opinião técnica, para decisão do Poder Legislativo que possui a competência de julgamento. Já no âmbito municipal, o parecer prévio é considerado decisório, uma vez que é necessário um julgamento qualificado por parte da Câmara Municipal para reverter a decisão do órgão de controle externo.

A Prestação de Contas Anual é composta pelos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e pela Demonstração das Variações Patrimoniais, acompanhados de seus anexos e relatórios, conforme Lei Federal nº 4.320/64 e pela Secretaria do Tesouro Nacional, e devem ser publicados na forma impressa e eletrônica. Neste mesmo sentido, o Parecer Prévio configura-se o resultado da análise técnica do controle externo – Tribunal de Contas – sobre a Prestação de Contas Anual, sendo que no caso de não publicação pelo TCE correspondente, deve ser providenciada sua divulgação pela entidade. (TRANSPARÊNCIA..., 2009)

Desta forma, a Prestação de Contas Anual consiste em um instrumento utilizado para o controle externo, devendo também ser divulgado como os outros instrumentos de transparência, sendo o Parecer Prévio do Tribunal de Contas o resultado da análise técnica das contas prestadas pelos municípios.

### **2.5.5 Relatório Resumido da Execução Orçamentária**

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO configura-se em um relatório instituído pela Constituição Federal, em seu art. 165, § 3º, que define sua publicação em até trinta dias após o encerramento do bimestre. O RREO e os demonstrativos que o compõe devem ser elaborados por diversos órgãos, e

será exigido de todos os órgãos da Administração Direta de todos os Poderes e as entidades da Administração Indireta (Autarquias, Fundações, Fundos Especiais, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista), dependentes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenções para pagamento de pessoal e de custeio, ou de auxílios para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebam recursos para aumento de capital. (SLOMSKI, 2003, p. 169)

A Lei Complementar nº 101/2000 estabelece as normas para elaboração e publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, e o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, editado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, baseado nesta Lei, define os demonstrativos que devem compor o RREO.

O Quadro 07 demonstra os anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária aplicados aos municípios e que possuem a periodicidade de publicação bimestral.

Quadro 07 – Anexos do RREO de Periodicidade Bimestral

<b>Periodicidade de Publicação Bimestral</b>	
<b>Anexos</b>	<b>Demonstrativos</b>
Anexo I	Balanço Orçamentário
Anexo II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Subfunção
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos
Anexo VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e por Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
Anexo XVI	Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde
Anexo XVIII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Fonte: Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (2012), adaptado pela autora.

O Quadro 08 demonstra os anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária aplicados aos municípios e que possuem a periodicidade de publicação anual.

Quadro 08 – Anexos do RREO com Periodicidade de Publicação Anual

Periodicidade de Publicação Anual	
Anexos	Demonstrativos
Anexo XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
Anexo XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos
Anexo XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos
Anexo XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas

Fonte: Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (2012), adaptado pela autora.

O Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (2012) ainda define que os relatórios de publicação anual devem ser elaborados e publicados até 30 dias após o encerramento do último bimestre. E ainda que os municípios com população inferior a 50 mil habitantes podem optar por publicar semestralmente determinados demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que são demonstrados no Quadro 09.

Quadro 09 – Anexos do RREO com Periodicidade de Publicação Semestral

Periodicidade de Publicação Semestral	
Anexos	Demonstrativos
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos
Anexo VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e por Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
Anexo XVII	Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde

Fonte: Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (2012), adaptado pela autora.

O Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (2012, p.95) define que a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao instituir a elaboração e publicação dos demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, tem como objetivos orientar

o equilíbrio entre as receitas e despesas, a limitação de empenho e movimentação financeira, a não geração de despesas consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, os critérios para criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa. Orienta, ainda, sobre o cumprimento de metas de resultado primário ou nominal, sobre a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente, sobre a contratação de operações de crédito, disponibilidades de caixa, restos a pagar, dentre outras disposições, visando sempre à responsabilização do titular do Poder ou órgão no que se refere à gestão dos recursos e patrimônio públicos.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto por dois relatórios básicos, definidos pelo artigo 52 da LRF, que consistem no Balanço Orçamentário, que especifica as receitas e despesas por categoria econômica, e o Demonstrativo de Execução das Despesas, que demonstra as despesas por função e subfunção. Os demonstrativos que devem acompanhar o RREO, definidos no artigo 53 da LRF, visam evidenciar a receita corrente líquida, as receitas e despesas previdenciárias, os resultados nominal e primário, as despesas com juros e os valores inscritos em restos a pagar.

Vicari Junior (2012) define que, dentre outros aspectos, o RREO permite que seja feita uma análise comparativa entre o orçado e o realizado, auxiliando na observação dos resultados orçados que foram alcançados.

Sendo assim, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária torna-se um importante instrumento para acompanhamento orçamentário, que será utilizado pelos órgãos de controle interno e também externo a entidade. Para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (2002), o relatório deverá ser encaminhado até 45 dias após o encerramento de cada bimestre.

### **2.5.6 Relatório de Gestão Fiscal**

O Relatório de Gestão Fiscal foi instituído pela Lei Complementar nº 101 de 2000, devendo ser elaborado pelos três poderes em todas as esferas de governo. Do ponto de vista da Lei de Responsabilidade Fiscal, com relação as finanças públicas, Nascimento (2006) define que o Relatório de Gestão Fiscal é um importante instrumento de acompanhamento das atividades financeiras do Estado.

A Lei Complementar nº 101/2000 estabelece as normas para elaboração e publicação do Relatório de Gestão Fiscal, e o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, editado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional baseado naquela

Lei, define os demonstrativos que devem compor o RREO. Os anexos que compõem o Relatório de Gestão Fiscal são demonstrados no Quadro 10.

Quadro 10 – Anexos do RGF de Periodicidade Quadrimestral

Periodicidade de Publicação Quadrimestral	
Anexos	Demonstrativos
Anexo I	Demonstrativo da Despesa com Pessoal
Anexo II	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Anexo III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores
Anexo IV	Demonstrativo das Operações de Crédito
Anexo V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
Anexo VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar
Anexo VII	Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal

Fonte: Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (2012), adaptado pela autora.

O Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (2012) ainda define que os anexos do Relatório de Gestão Fiscal devem ser publicados em até trinta dias após o encerramento do quadrimestre. Além disso, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina define que o RGF deve ser encaminhado até 45 dias após o encerramento de cada quadrimestre (ou semestre, no caso de publicação semestral). E ainda define que os municípios com população inferior a 50 mil habitantes podem optar por publicar semestralmente todos os anexos de compõem o Relatório de Gestão Fiscal, conforme define a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 62.

Sendo assim, de acordo com Botelho (2009, p.150) constam no relatório:

- As informações necessárias a verificação da conformidade com os limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal, das despesas com pessoal, das dívidas consolidada e mobiliária, da concessão de garantias, das operações de crédito e das despesas com juros;
- Medidas adotadas com vistas a adequação das variáveis fiscais aos seus respectivos limites; tratando-se do último quadrimestre, demonstração do montante das disponibilidades ao final do exercício financeiro e das despesas inscritas em restos a pagar.

O Relatório de Gestão Fiscal – RGF, de acordo com o art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal, será emitido ao final de cada quadrimestre, e deve ser assinado pelos responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno.

Para Pereira (2003), o Relatório de Gestão Fiscal, de publicação quadrimestral, deve ser elaborado e publicado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, Ministério Público e Poderes Legislativo e Judiciário de todas as esferas de governo, de forma a possibilitar o acesso público das contas dos mesmos. Sendo assim, o Relatório de Gestão Fiscal compreende anexos que demonstram o acompanhamento das atividades financeiras do Estado, e deve ser elaborado pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todas as esferas de governo.

### 3 METODOLOGIA

Com a finalidade de atingir os objetivos propostos no presente estudo, utilizou-se de procedimentos metodológicos para operacionalização da pesquisa. Sendo assim, nos tópicos a seguir serão explanados o enquadramento metodológico e os procedimentos utilizados para coleta e análise de dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A fim de encontrar as respostas para as questões propostas no presente estudo, foi necessária a utilização de métodos para que se configure como uma pesquisa científica. Para Gil (2002, p. 17), a pesquisa pode ser definida como

o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Primeiramente, considerando-se os objetivos elencados para estudo, caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, que de acordo com Gil (2002, p. 42), “tem como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações variáveis.” Pinheiro (2010) corrobora que a pesquisa descritiva envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionário e observação sistemática.

A pesquisa tem como objetivo verificar os municípios da região da AMREC que, em cumprimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, publicam na *internet* os relatórios de transparência, fazendo-se necessária a utilização de procedimentos, em que considerou-se a pesquisa bibliográfica, documental e o levantamento.

Assim, para a composição do referencial teórico fez-se necessária a pesquisa bibliográfica por meio de materiais já publicados, que conforme Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 60)

procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca-se conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema.

Desta forma, a pesquisa bibliográfica é configurada quando elaborada a partir de materiais já publicados, e de acordo com Pinheiro (2010) as citações das principais conclusões de outros autores permite enfatizar a contribuição da pesquisa realizada.

Ainda considerando os procedimentos, foi utilizado o levantamento ou *survey*, por meio de um questionário, que conforme Gil (2002, p. 50)

[...] caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Sendo assim, o procedimento de pesquisa do tipo levantamento procura estudar uma determinada população solicitando as informações diretamente da fonte, ou seja, do grupo pesquisado.

Com relação a pesquisa documental, também identificada como um procedimento de pesquisa no presente estudo, afirma Gil (2002, p. 45) que

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa.

Desta forma, por meio da pesquisa documental procura-se coletar informações que ainda não receberam tratamento, e que são relevantes para o estudo, a fim de analisar um determinado fenômeno ou comportamento.

A população pesquisada consiste nas prefeituras dos municípios pertencentes a região da AMREC – Associação dos Municípios da Região Carbonífera. Para a coleta de dados, no que refere-se ao estudo feito por meio do levantamento ou *survey*, fez-se uso do questionário. O referido instrumento de coleta de dados foi enviado por meio do correio eletrônico, sendo os questionamentos



feitos para o responsável pelo controle interno da prefeitura, e na ausência deste, pelo contador.

A pesquisa possui uma abordagem qualitativa-quantitativa do problema. Para Raupp e Beuren (2006, p. 92)

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Ainda do ponto de vista da abordagem qualitativa do problema apresentado pelo presente estudo, Pinheiro (2010) define que este tipo de pesquisa “caracteriza-se pela tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas”. Desta forma, a pesquisa qualitativa busca analisar de forma mais profunda o objeto do estudo.

Com relação a abordagem quantitativa do problema, Raupp e Beuren (2006, p. 92) definem que diferentemente da pesquisa qualitativa, “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Para o autor, esse tipo de abordagem é mais superficial com relação a análise dos fenômenos que se pretende estudar, pois demonstra os acontecimentos de forma mais generalizadas.

Desta forma, o presente estudo caracteriza como uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa-quantitativa do problema, desenvolvido por meio da pesquisa bibliográfica, documental e de levantamento ou *survey*, tendo como instrumento de coleta de dados um questionário.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para responder o problema abordado pela pesquisa em questão, foi necessária a coleta de informações das entidades objetos de estudo, para posterior descrição e análise dos dados. A coleta de dados consiste na aplicação de um questionário e na verificação dos sítios na *internet* dos municípios da região da AMREC e outros utilizados para publicações oficiais, a fim de verificar o grau de divulgação dos instrumentos de transparência na gestão fiscal, conforme o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os instrumentos de transparência considerados para o presente estudo consistem nos seguintes relatórios:

- Plano Plurianual;
- Lei Orçamentária Anual;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Prestações de Contas Anual do Município;
- Parecer Prévio do Tribunal de Contas sobre a Prestação de Contas;
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária e versão simplificada;
- Relatório de Gestão Fiscal e versão simplificada.

Primeiramente foi enviado um questionário para o controlador interno de cada município analisado, sendo que na ausência deste, os questionamentos foram feitos ao contador. O questionário procurou:

- Verificar se as leis do Plano Plurianual, Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual são publicadas e identificar quais os meios de publicidade;
- Verificar se o parecer prévio do Tribunal de Contas é publicado em páginas específicas do município;
- Verificar se o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária são elaborados, se são publicados e identificar quais os meios de publicidade;
- Verificar qual a periodicidade de publicação do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária;
- Identificar quais as principais dificuldades encontradas para elaboração e divulgação dos relatórios de transparência.

Também foram pesquisadas nas páginas eletrônicas dos municípios e em outros sítios oficiais utilizados para publicações legais, se os instrumentos de transparência determinado pelo artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal estavam sendo publicados pelos municípios.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

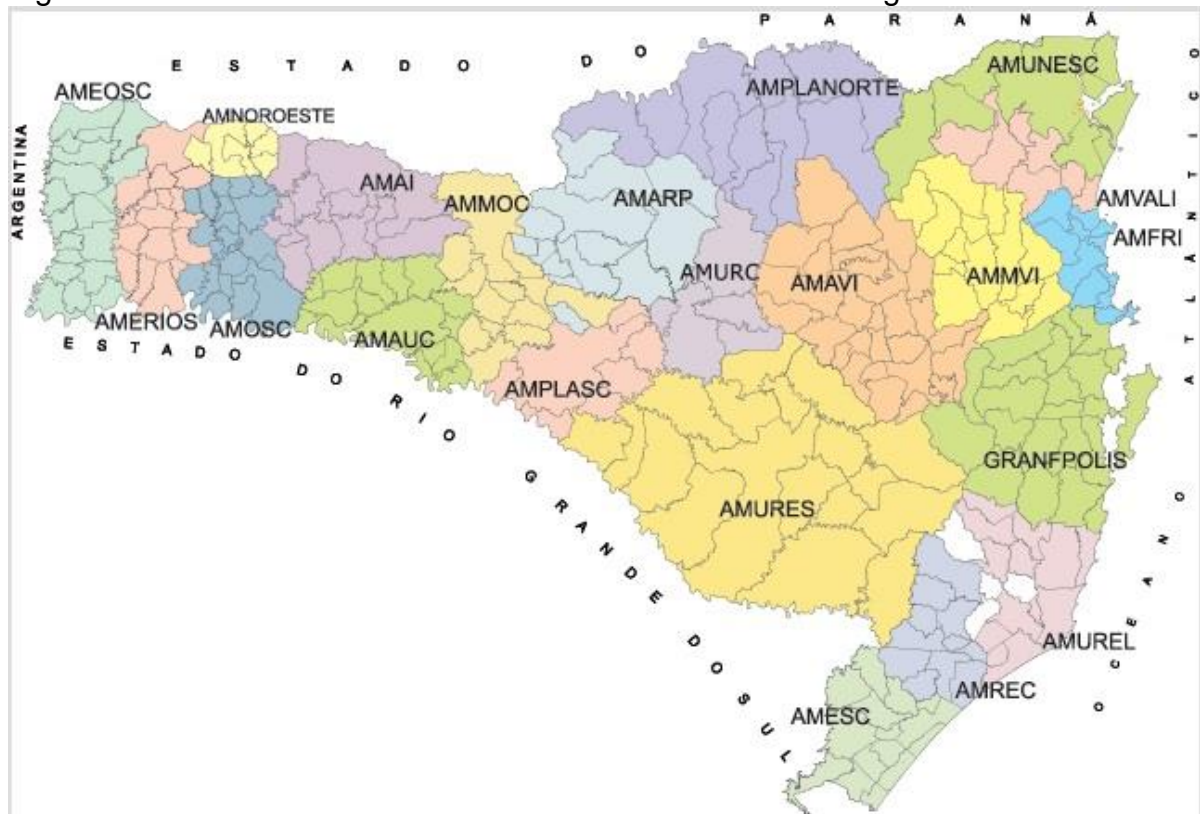
O presente estudo objetiva verificar o cumprimento do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, com relação a publicação eletrônica dos relatórios de transparência da gestão fiscal pelos municípios da região da AMREC, e para atingir o objetivo proposto, a estrutura deste tópico apresenta as informações obtidas e as respectivas análises. Primeiramente é apresentado o histórico da região da AMREC, e posteriormente, os dados gerais dos municípios considerados na análise. Em seguida são evidenciados os meios eletrônicos utilizados para coleta de informações. E por fim são demonstrados os resultados da análise realizada nos municípios objeto de estudo.

### 4.1 HISTÓRICO DA REGIÃO DA AMREC

A Federação Catarinense de Municípios – FECAM – divide as regiões do estado de Santa Catarina em microrregiões, e estas formam as associações de municípios. Sendo assim, fez-se a escolha dos municípios participantes da Associação de Municípios da Região Carbonífera – AMREC.

A Figura 08 demonstra a divisão do estado de Santa Catarina conforme as microrregiões, e as respectivas associações de municípios, de acordo com a FECAM.

Figura 08 – Divisão do Estado de Santa Catarina em Microrregiões



Fonte: Guia dos Municípios Catarinenses, 2011.

A AMREC foi fundada em 25 de abril de 1983, de acordo com o sítio oficial da associação (<[www.amrec.com.br](http://www.amrec.com.br)>), e tem sua origem do desmembramento da AMSESC – Associação dos Municípios do Sul do Estado de Santa Catarina –, da qual faziam parte os municípios da região carbonífera e do Vale do Araranguá. Desta forma, os municípios da região carbonífera fundaram a AMREC – Associação dos Municípios da Região Carbonífera e os municípios do Vale do Araranguá criaram a AMESC – Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense. Atualmente a AMREC conta com 12 municípios, e sua sede localiza-se no município de Criciúma. Os municípios integrantes são: Balneário Rincão, Cocal do Sul, Criciúma, Forquilha, Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Orleans, Siderópolis, Treviso e Urussanga.

#### 4.2 DADOS GERAIS DOS MUNICÍPIOS

Para fins de análise dos dados serão considerados 11 dos 12 municípios da região da AMREC. As informações do município de Balneário Rincão estarão

consolidadas com o município de Içara, considerando que de forma efetiva aquele município foi oficialmente instalado em 2013, fazendo com que não fosse possível obter, de forma confiável, as informações separadamente. Sendo assim, o Quadro 11 demonstra algumas informações demográficas dos 11 municípios considerados para o estudo.

Quadro 11 – Demografia dos Municípios da Região da AMREC

Municípios	População	Área (km <sup>2</sup> )	Densidade demográfica (hab./km <sup>2</sup> )	PIB a preços correntes
Cocal do Sul	15.159	71,13	212,9	399.480
Criciúma	192.308	235,71	816,2	3.566.411
Forquilha	22.548	183,13	124,0	609.292
Içara	58.833	293,55	200,0	1.152.535
Lauro Muller	14.367	270,78	53,1	164.503
Morro da Fumaça	16.126	83,12	194,4	407.753
Nova Veneza	13.309	295,04	45,3	417.332
Orleans	21.393	548,79	38,9	503.401
Siderópolis	12.998	261,66	49,5	255.518
Treviso	3.527	157,08	22,4	185.750
Urussanga	20.223	254,87	84,1	438.797

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, 2010.

#### 4.3 PORTAIS NA *INTERNET* UTILIZADOS PARA PUBLICAÇÕES LEGAIS PELOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMREC

Para que fosse possível analisar se as prefeituras objetos de estudo publicam os relatórios de transparência do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, procurou-se verificar os portais na *internet* que são utilizados para publicações legais das contas públicas, RREO e RGF, das leis e orçamentos, e das prestações de contas pelos municípios da região da AMREC.

Primeiramente verificou-se se as prefeituras possuíam sítio na *internet* e se publicavam ou divulgavam em suas páginas eletrônicas oficiais os relatórios das contas públicas, fazendo assim, a análise das publicações encontradas no sítio do próprio município. Também foi pesquisado no *site* oficial de Contas Públicas (<[www.contaspublicas.gov.br](http://www.contaspublicas.gov.br)>) se os municípios demonstravam os *links* de acesso

as mesmas. Além destas fontes, procurou-se verificar outros meios eletrônicos que pudessem ser utilizados pelas prefeituras para publicar os relatórios objetos de estudo, e chegou-se ao Diário Oficial Eletrônico dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>) e aos sítios das câmaras municipais de vereadores.

#### 4.3.1 Portal do próprio município

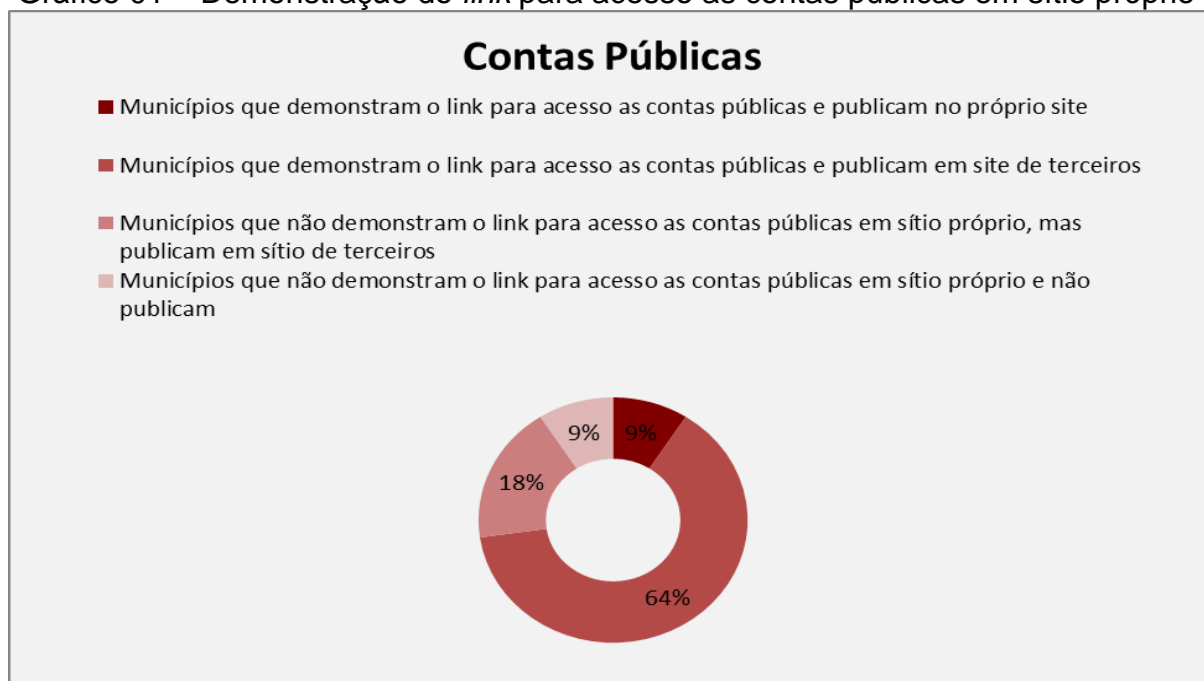
Para verificar se os municípios em análise possuem sítio na *internet*, utilizou-se da ferramenta de busca Google (<[www.google.com.br](http://www.google.com.br)>), e chegou-se a conclusão que 100% dos municípios analisados possuem sítio na *internet*, e que na mesma proporção os sítios possuem domínio com a extensão “.sc.gov.br”, que identifica de forma correta os municípios e entidades públicas do estado de Santa Catarina. O Quadro 12 demonstra os sítios de cada município da região da AMREC.

Quadro 12 – Sítios na *internet* dos municípios da região da AMREC

Município	Sítio na Internet
Cocal do Sul	(< <a href="http://www.cocaldosul.sc.gov.br">www.cocaldosul.sc.gov.br</a> >)
Criciúma	(< <a href="http://www.criciuma.sc.gov.br">www.criciuma.sc.gov.br</a> >)
Forquilha	(< <a href="http://www.forquilha.sc.gov.br">www.forquilha.sc.gov.br</a> >)
Içara	(< <a href="http://www.icara.sc.gov.br">www.icara.sc.gov.br</a> >)
Lauro Muller	(< <a href="http://www.lauromuller.sc.gov.br">www.lauromuller.sc.gov.br</a> >)
Morro da Fumaça	(< <a href="http://www.morrodafumaca.sc.gov.br">www.morrodafumaca.sc.gov.br</a> >)
Nova Veneza	(< <a href="http://www.novaveneza.sc.gov.br">www.novaveneza.sc.gov.br</a> >)
Orleans	(< <a href="http://www.orleans.sc.gov.br">www.orleans.sc.gov.br</a> >)
Siderópolis	(< <a href="http://www.sideropolis.sc.gov.br">www.sideropolis.sc.gov.br</a> >)
Treviso	(< <a href="http://www.treviso.sc.gov.br">www.treviso.sc.gov.br</a> >)
Urussanga	(< <a href="http://www.urussanga.sc.gov.br">www.urussanga.sc.gov.br</a> >)

Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Procurou-se pesquisar se nos sítios das prefeituras municipais as mesmas publicavam os relatórios das contas públicas ou divulgavam um *link* externo para acesso a essas informações. O Gráfico 01 demonstra o resultado encontrado.

Gráfico 01 – Demonstração do *link* para acesso as contas públicas em sítio próprio

Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

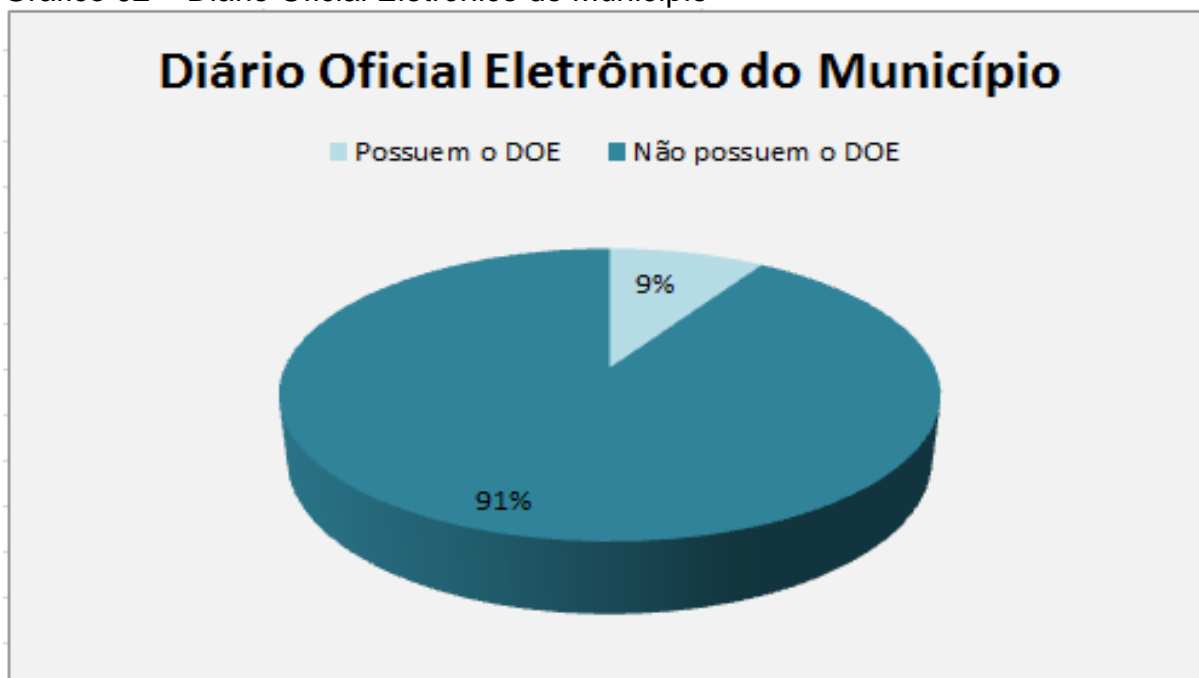
Verificou-se que dos onze municípios analisados, somente o município de Orleans, representado pelo percentual de 9%, demonstra o *link* de acesso as contas públicas e publica também em sítio próprio. A proporção de 64% demonstram um *link* para o acesso das contas públicas em sítio próprio e publicam as informações em *site* de terceiros, sendo estes: Cocal do Sul, Forquilha, Içara, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Treviso e Urussanga. Dentro do percentual de 18%, que representa os municípios que não demonstram link para acesso as contas públicas em sítio próprio, mas publicam em sítio de terceiros, estão os municípios de Criciúma e Siderópolis. O município de Lauro Muller, também representado pelo percentual de 9%, não demonstra o link para acesso as contas públicas em sítio próprio, e não foram encontradas publicações em páginas de terceiros.

Dos municípios que demonstram o *link* para acesso as contas públicas, procurou-se verificar se os mesmos realmente são utilizados para fazer as publicações. O resultado da pesquisa foi que somente o município de Forquilha não publica os relatórios das contas públicas no *link* informado.

Verifica-se assim, que dos onze municípios pesquisados, oito deles disponibilizam o *link* das contas públicas, e destes, sete disponibilizam os *links* das contas públicas com informações efetivamente publicadas.

Ainda no sítio das prefeituras municipais, buscou-se verificar se as mesmas possuem o Diário Oficial do Município publicado de forma eletrônica em sítio próprio. O Gráfico 02 demonstra o percentual de municípios que possuem o Diário Oficial do Município publicado de forma eletrônica, e o percentual de municípios que não possuem.

Gráfico 02 – Diário Oficial Eletrônico do Município



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que 9% dos municípios possuem o Diário Oficial Eletrônico em sítio próprio, que representa apenas um município, o de Criciúma. O restante dos municípios da região da AMREC não possuem as publicações do Diário Oficial do Município de forma eletrônica em sítio próprio, sendo representados por 91%.

#### 4.3.2 Outros portais

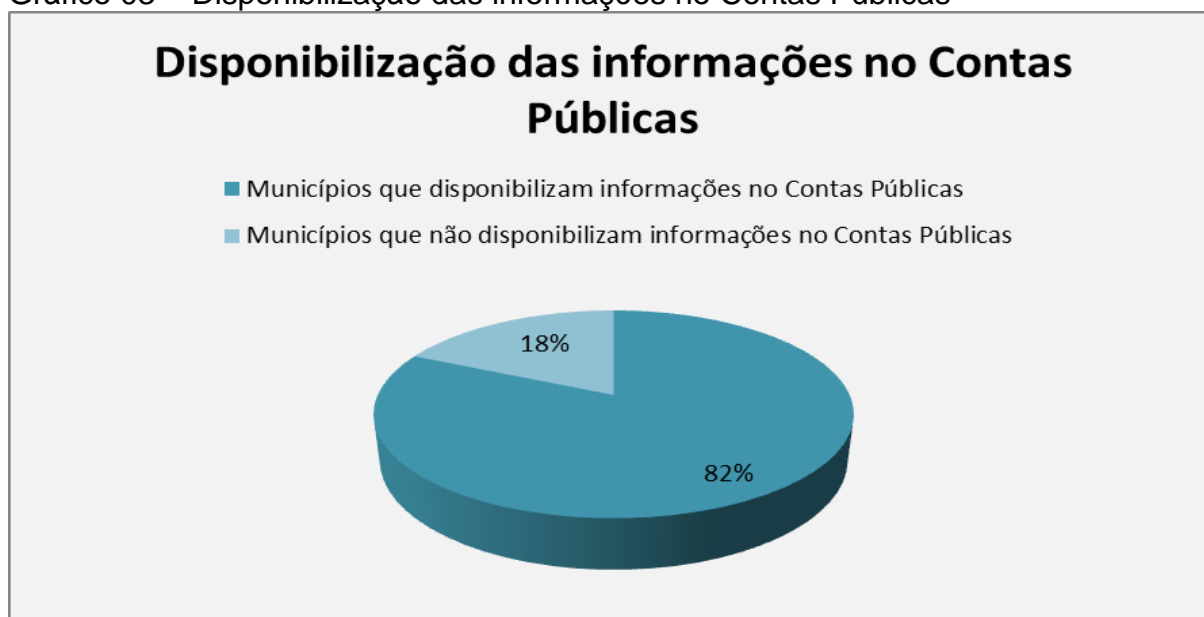
Além dos sítios específicos dos municípios, procurou-se identificar outros que pudessem ser utilizados para fins de divulgação das contas públicas, RGF, RREO, das leis e orçamentos, e das prestações de contas e parecer prévio dos municípios. Dentre estes, está o portal Contas Públicas



(<[www.contaspublicas.gov.br](http://www.contaspublicas.gov.br)>), criado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em cumprimento a Lei nº 9.755/98 e a Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União nº 28/99, o Diário Oficial Eletrônico dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>) e os sítios das câmaras de vereadores.

Primeiramente verificou-se a *homepage* Contas Públicas (<[www.contaspublicas.gov.br](http://www.contaspublicas.gov.br)>), a fim de constatar os municípios que divulgavam informações por meio deste sítio. A referida página eletrônica apenas indica ao usuário a localização ou *link* de onde os relatórios estão publicados, sendo que as prefeituras municipais não publicam diretamente neste portal. O Gráfico 03 demonstra o percentual de municípios que disponibilizam e que não disponibilizam informações na *homepage* Contas Públicas.

Gráfico 03 – Disponibilização das informações no Contas Públicas



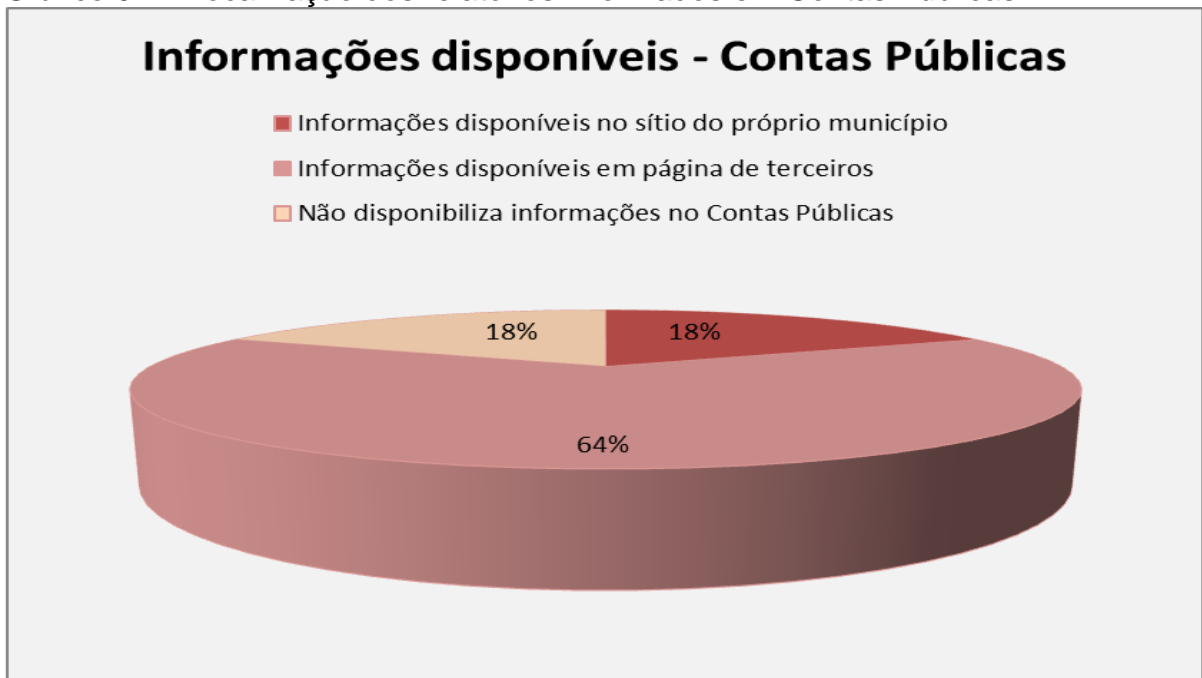
Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico anterior demonstra que dos 11 municípios pesquisados, 82% disponibilizam informações no portal de Contas Públicas, sendo estes representados pelos municípios de Cocal do Sul, Criciúma, Forquilha, Içara, Morro da Fumaça, Orleans, Siderópolis, Treviso e Urussanga. O municípios que não disponibilizam informações na *homepage* Contas Públicas são Lauro Muller e Nova Veneza, representados pelo percentual de 18%.

Outro ponto analisado, foi com relação a página que o *link* disponibilizado por cada município remete. Verificou-se que alguns municípios utilizam o próprio

sítio na *internet* para disponibilizar os relatórios, enquanto outros utilizam páginas de empresas de *software*, sendo que dos que utilizam páginas de terceiros, em 100% dos casos são utilizados a página da mesma empresa de *software* (<contaspublicas.betha.com.br>). Desta forma, o Gráfico 04 evidencia a localização das informações que os municípios informam na página de Contas Públicas do Tribunal de Contas da União.

Gráfico 04 – Localização dos relatórios informados em Contas Públicas



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico anterior demonstra que 64% ou sete das prefeitura municipais pesquisadas disponibilizam na página de Contas Públicas do Tribunal de Contas União um *link* para página de terceiros, ou seja, suas publicações legais ocorrem em página de empresa de *software*. Esses municípios são: Cocal do Sul, Criciúma, Içara, Morro da Fumaça, Siderópolis, Treviso e Urussanga. Somente 18% das empresas informam o próprio sítio, que são Forquilha e Orleans, e na mesma proporção estão as empresas que não disponibilizam informações no portal, que correspondem aos municípios de Lauro Muller e Nova Veneza.

Além das Contas Públicas, procurou-se analisar outros sítios que os municípios pudessem manter publicações que representassem algum dos instrumentos de transparência. Para este fim, foi identificado o Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina (<www.diariomunicipal.sc.gov.br>).

O Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>) é um portal que possibilita a publicidade dos atos oficiais dos municípios por meio da *internet*, sendo um recurso disponibilizado pela Federação Catarinense de Municípios – FECAM e pelo Consórcio de Informática na Gestão Pública Municipal – CIGA. O CIGA define que podem ser publicados nesta página todos os atos oficiais editados pelos órgãos públicos municipais de Santa Catarina, como por exemplo, Leis, Decretos, Portarias, Relatórios Contábeis, dentre outros.

Desta forma, procurou-se verificar os municípios que publicam e que não publicam atos administrativos no Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina, sendo demonstrados no Gráfico 05.

Gráfico 05 – Publicação no Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Dos municípios que publicam atos oficiais no Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina, que representam 36% daqueles analisados, estão Forquilha, Lauro Muller, Morro da Fumaça e Siderópolis. O restante dos municípios pesquisados não publicam informações no referido portal.

Também procurou-se verificar se as câmaras municipais de vereadores dos municípios em análise possuíam sítio na *internet*. O resultado encontrado foi que dos onze municípios pesquisados, seis deles mantêm sítio na *internet* para o poder

legislativo, o que corresponde a um percentual de 55%. O Quadro 13 demonstra o endereço eletrônico encontrado das câmaras municipais.

Quadro 13 – Sítios na *internet* das câmaras municipais de vereadores do municípios da região da AMREC

Município	Sítio na Internet
Criciúma	(<www.camara.virtualiza.net>)
Forquilha	(<www.camaraforquilha.sc.gov.br>)
Içara	(<www.camaraicara.sc.gov.br>)
Orleans	(<www.orleanscamara.sc.gov.br>)
Siderópolis	(<www.camarasideropolis.sc.gov.br>)
Urussanga	(<www.camaraurussanga.sc.gov.br>)

Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Apesar de seis dos onze municípios possuírem sítio para a câmara municipal de vereadores, nem todos publicam suas leis nesses portais. Não foram encontradas publicadas as leis do município de Siderópolis no portal oficial da câmara de vereadores.

#### 4.4 PUBLICAÇÕES ELETRÔNICAS DOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMREC

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz em seu artigo 48 os instrumentos considerados como de transparência da gestão fiscal, os quais devem ser de conhecimento público e divulgado por meios eletrônicos. Os instrumentos aqui referidos correspondem: aos Planos, Orçamentos e Lei de Diretrizes Orçamentárias; as Prestações de Contas e Parecer Prévio; ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária e versão simplificada; e ao Relatório de Gestão Fiscal e versão simplificada. Desta forma, procurou-se verificar se as prefeituras estão divulgando na *internet* essas informações.

Para que fosse possível essa verificação, primeiramente foi enviado um questionário para os controladores internos, e na ausência destes, para os contadores das prefeituras da região da AMREC. O questionário procurou verificar se o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual são publicados e qual o meio de publicidade. No caso de haver publicação por meio

da *internet*, procurou-se verificar qual o endereço eletrônico. Com relação a Prestação de Contas Anual e ao Parecer Prévio do Tribunal de Contas, questionou-se se eram publicados em páginas eletrônicas do município. Quanto ao Relatório de Gestão Fiscal e ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, procurou-se saber se estão sendo elaborados pelas prefeituras, se são publicados e qual o meio de publicidade, verificando ainda qual a periodicidade de publicação desses relatórios. Ainda questionou-se quais as dificuldades encontradas para a elaboração e divulgação dos relatórios de transparência.

Juntamente com os dados obtidos pelos respondentes, procurou-se verificar as publicações dos instrumentos de transparência nos meios eletrônicos de acesso público citados nos tópicos anteriores, e serão observadas as informações de 2008 a 2012, considerando assim, os últimos cinco anos. Para fins de análise de dados, foram considerados somente os relatórios do Poder Executivo ou aqueles elaborados de forma consolidada.

No que a Lei de Responsabilidade Fiscal se refere aos planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias, considerou-se para análise desse item o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA e seus anexos.

Para as prestações de contas e parecer prévio, entende-se como a Prestação de Contas Anual do município e o Parecer Prévio Anual emitido pelo Tribunal de Contas.

Para o Relatório Resumido da Execução Orçamentária foram analisadas as publicações dos anexos demonstrados no Quadro 14 que são baseados no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, sendo que os aqui referenciados são somente aqueles aplicados aos municípios.

#### Quadro 14 – Anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

<b>Relatório Resumido da Execução Orçamentária</b>
Anexo I - Balanço Orçamentário;
Anexo II - Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Subfunção;
Anexo III - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
Anexo V - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos;
Anexo VI - Demonstrativo do Resultado Nominal;
Anexo VII - Demonstrativo do Resultado Primário;
Anexo IX - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e por Órgão;
Anexo X - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
Anexo XI - Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital;
Anexo XIII - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos;
Anexo XIV - Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos;
Anexo XVI - Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com a Saúde;
Anexo XVII - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas;
Anexo XVIII - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Para o Relatório de Gestão Fiscal, foram analisadas as publicações dos anexos demonstrados no Quadro 15, que são baseados no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, sendo que os aqui referenciados são somente aqueles aplicados aos municípios.

#### Quadro 15 – Anexos do Relatório de Gestão Fiscal

<b>Relatório de Gestão Fiscal</b>
Anexo I - Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
Anexo II - Demonstrativo da Dívida Consolidada;
Anexo III - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
Anexo IV - Demonstrativo das Operações de Crédito;
Anexo V - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;
Anexo VI - Demonstrativo dos Restos a Pagar;
Anexo VII - Demonstrativo dos Limites/ Relatório Resumido da Gestão Fiscal.

Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Para o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, e Prestação de Contas e Parecer Prévio, foram consideradas

as informações repassadas pelas prefeituras por meio do questionário enviado, e também as informações encontradas nos portais na *internet* utilizados para publicações legais pelos municípios da região da AMREC. A análise feita com relação aos planos e orçamentos será de forma a identificar os portais utilizados para publicações, e se no período de 2008 a 2012 a prefeitura vinha publicando suas leis nos referidos *sites*. Para este caso, será verificado apenas a publicação de leis de forma genérica, não sendo analisado especificamente o grau de publicação do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, considerando a dificuldade de encontra-los em meio as diversas outras leis do município.

Para os anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal foram consideradas as publicações de 2008 a 2012, sendo que será analisado o grau de publicação desses anexos no referido período. O critério utilizado para mensurar a quantidade de publicações foi:

- **Publicação Total:** o percentual de publicação total no ano de referência representa o percentual de anexos do RREO ou RGF que foram publicados de forma correta e completa, conforme a periodicidade de publicação de cada anexo. Exemplo: se em um ano o município publicou todos anexos do RREO ou RGF, sendo cada anexo publicado corretamente conforme sua periodicidade e de forma total (todos os períodos do ano), o percentual de publicação total naquele ano será de 100%.

- **Publicação Parcial:** o percentual de publicação parcial no ano de referência representa o percentual de anexos do RREO ou RGF que foram publicados de formas correta, mas não por completo, conforme a periodicidade de publicação do anexo. Exemplo: se em um ano o município publicou todos os anexos do RREO ou RGF, mas todos os anexos foram publicados de forma incompleta, não sendo respeitada a periodicidade legal de publicação, o percentual de publicação parcial naquele ano será de 100%.

- **Publicação Incorreta:** o percentual de publicação incorreta no ano de referência representa o percentual de anexos do RREO ou RGF que foram publicados de forma incorreta em todos os períodos de publicação do anexo. Considera-se como publicação incorreta do anexo, quando o período informado no *link* não confere com o período do relatório efetivamente publicado, ou quando é publicado o relatório errado. Exemplo: se no ano de 2012 o município publicou todos

os anexos do RREO ou RGF, mas os relatórios publicados correspondem a 2011, ou seja, todos eles foram publicados incorretamente, o percentual de publicação incorreta naquele ano será de 100%.

- Sem Publicação: o percentual de não publicação no ano de referência representa o percentual de anexos do RREO ou RGF que não foram publicados. Exemplo: se em um ano o município não publicou nenhum anexo do RREO ou RGF, o percentual de não publicação naquele ano será de 100%.

Após essas considerações iniciais, demonstra-se nos tópicos a seguir as análises realizadas com relação as publicações de cada município objeto de estudo, e por fim analisa-se de forma geral os municípios estudados.

#### **4.4.1 Análise por município**

Os tópicos a seguir demonstram o estudo das publicações eletrônicas dos municípios da região da AMREC, sendo a análise realizada separadamente por município.

##### **4.4.1.1 Cocal do Sul**

O meio eletrônico de publicidade utilizado para publicação do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual da prefeitura municipal de Cocal do Sul consiste no *site* do município. A Lei Municipal nº 1.132 de 17 de abril de 2013 institui o Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>) como órgão de publicação oficial e divulgação dos atos administrativos da prefeitura de Cocal do Sul, mas até o momento ainda não foram encontradas publicações neste portal. Sendo assim, verifica-se que a prefeitura municipal de Cocal do Sul possui publicação do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público, que corresponde ao portal do município na *internet*. No período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012, foram encontradas publicadas as leis aprovadas.

Com relação as prestações de contas do município, não foram encontradas publicações em sítio próprio ou outro mantido pela prefeitura. Já o



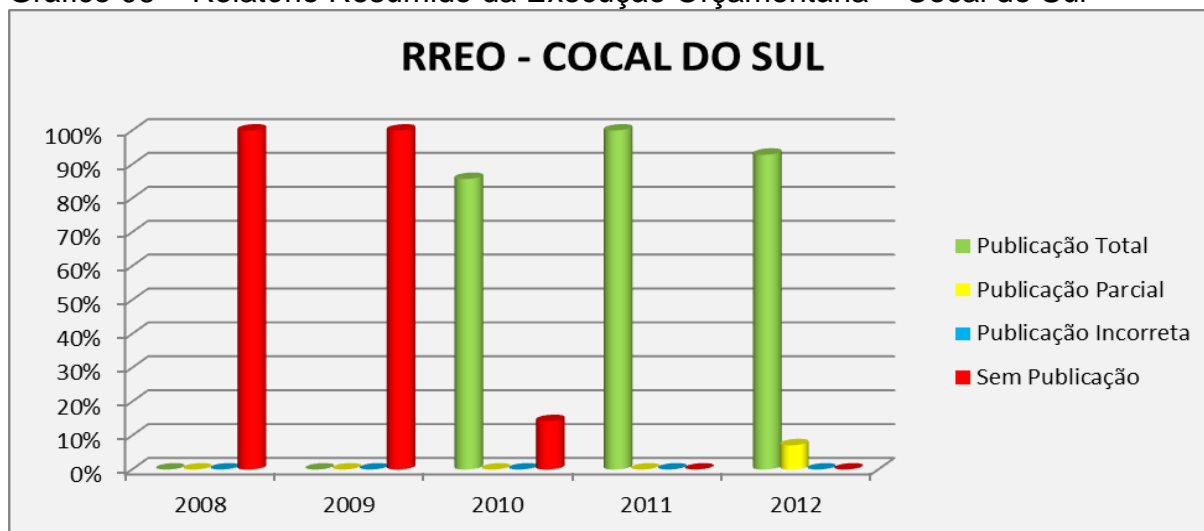
Parecer Prévio do Tribunal de Contas somente pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

O município de Cocal do Sul utiliza duas páginas eletrônicas para publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal. Neste caso, foi considerado o sítio oficial do município (<[www.cocaldosul.sc.gov.br](http://www.cocaldosul.sc.gov.br)>), onde foram encontradas publicações do ano de 2012, e uma página externa, de terceiros, que a prefeitura municipal utiliza para as publicações das Contas Públicas (<[contaspublicas.betha.com.br/pmcocaldosul](http://contaspublicas.betha.com.br/pmcocaldosul)>), onde foram encontradas publicações dos anos de 2008 a 2011.

Com as informações obtidas nas referidas páginas eletrônicas, foram elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 06 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Cocal do Sul nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 06 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Cocal do Sul



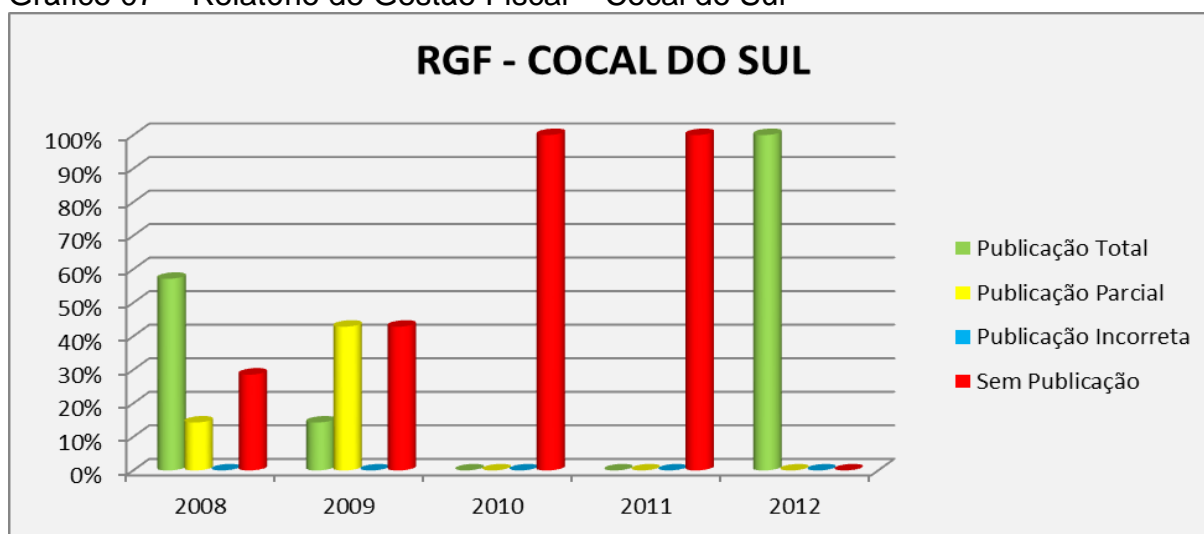
Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico evidenciado acima demonstra que nos anos de 2008 e 2009 a prefeitura de Cocal do Sul não publicou nenhum anexo do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. No ano de 2010, constatou-se que 86% dos anexos foram

publicados de forma correta e completa, e 14% dos anexos não foram publicados. Já no ano de 2011, todos os anexos do relatório tiveram publicação total, no ano de 2012 93% dos anexos foram publicados totalmente e 7% foram publicados de forma parcial. Em nenhum período foi constatada a publicação incorreta dos relatórios.

O Gráfico 07 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura de Cocal do Sul nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 07 – Relatório de Gestão Fiscal – Cocal do Sul

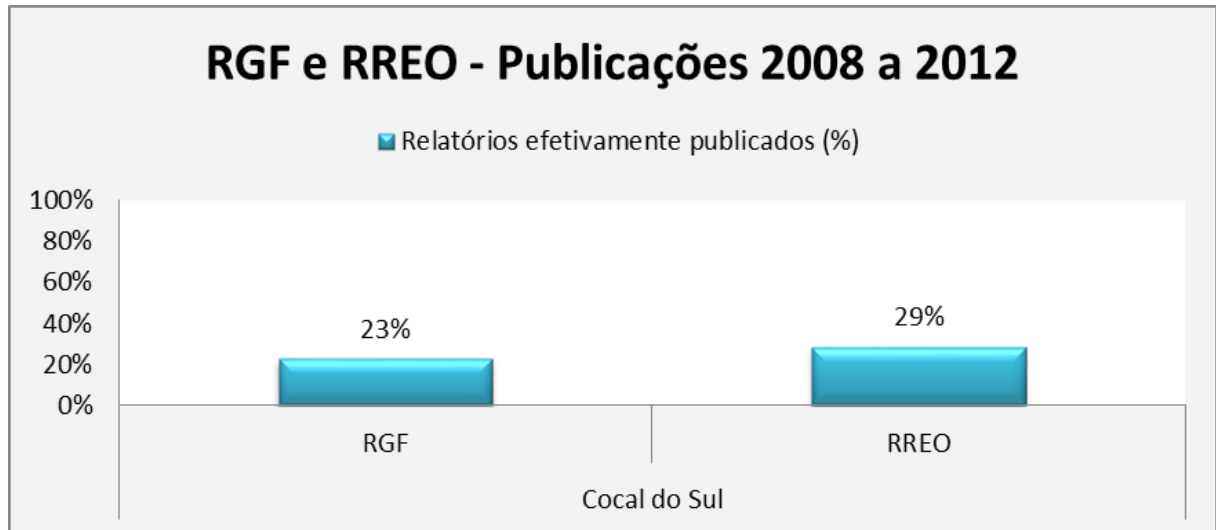


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra as publicações realizadas pela prefeitura de Cocal do Sul do Relatório de Gestão Fiscal. Verificou-se que os percentuais de publicação total, parcial e não publicação foram, respectivamente, 57%, 14% e 29% em 2008 e 14%, 43% e 43% em 2009. Já nos anos de 2010 e 2011 não foram encontradas publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal, e no ano de 2012 o município realizou publicação total dos mesmos. Não foram encontradas publicações incorretas para o município nos períodos analisados, do relatório em questão.

O Gráfico 08 demonstra o percentual geral do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial no período.

Gráfico 08 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Cocal do Sul



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos relatórios de gestão fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, apenas 23% foram efetivamente publicados, e com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, chegou-se a 29%.

#### 4.4.1.2 Criciúma

A prefeitura municipal de Criciúma mantém em sua página oficial o Diário Oficial Eletrônico (<[www.criciuma.sc.gov.br/site/diario\\_oficial](http://www.criciuma.sc.gov.br/site/diario_oficial)>), onde são publicados os atos oficiais do governo municipal de Criciúma, e enquadram-se as leis do município. Além disso, ainda em seu portal, é possível encontrar o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual na página específica da contabilidade do município. O município de Criciúma também mantém publicação de leis no sítio oficial da Câmara de Vereadores (<[www.camara.virtualiza.net](http://www.camara.virtualiza.net)>).

Sendo assim, foram encontrados três meios eletrônicos de acesso público onde podem ser encontradas as leis do município, em que se enquadram o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, onde foram encontradas publicações das leis no período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012.

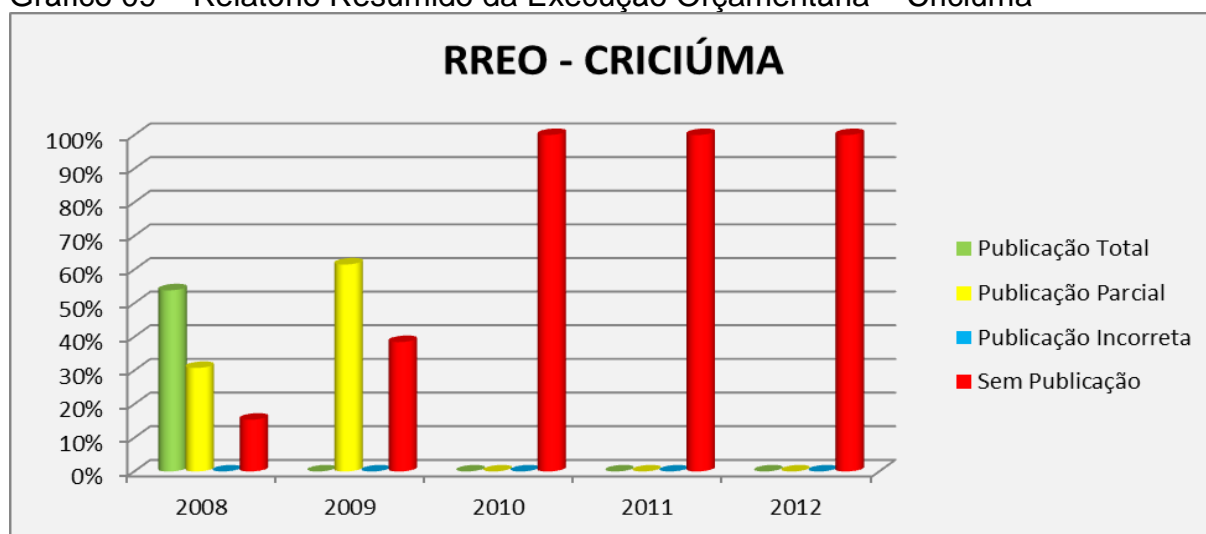
Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Criciúma não divulga as Prestações de Contas e o Parecer

Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

As informações consideradas para análise das publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal do município de Criciúma foram obtidas por meio de sítio de terceiros mantido pela prefeitura (<[contaspublicas.betha.com.br/pmcriciuma](http://contaspublicas.betha.com.br/pmcriciuma)>). Com as informações obtidas foram elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 09 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Criciúma nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 09 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Criciúma



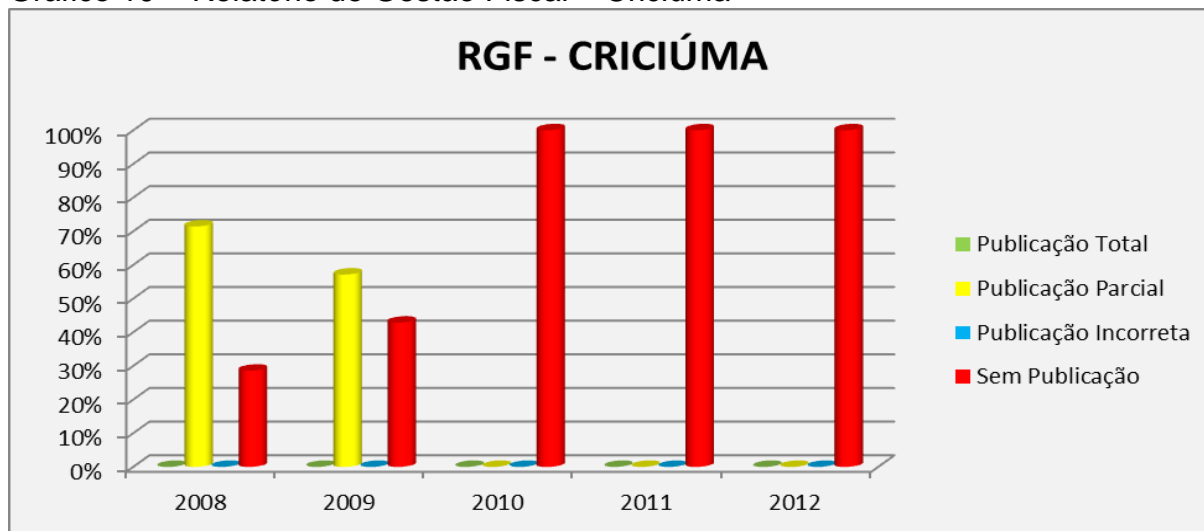
Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Para o município de Criciúma, verificou-se que nos períodos considerados para análise, somente em 2008 e 2009 foram encontradas publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, conforme evidencia o gráfico anterior. Desta forma, constatou-se que em 2008 os percentuais de publicação total, parcial e não publicação foram de 54%, 31% e 15%, respectivamente, e em 2009

foram de 0%, 62% e 38%. Não foram encontradas publicações incorretas para o município, do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

O Gráfico 10 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura municipal de Criciúma nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 10 – Relatório de Gestão Fiscal – Criciúma

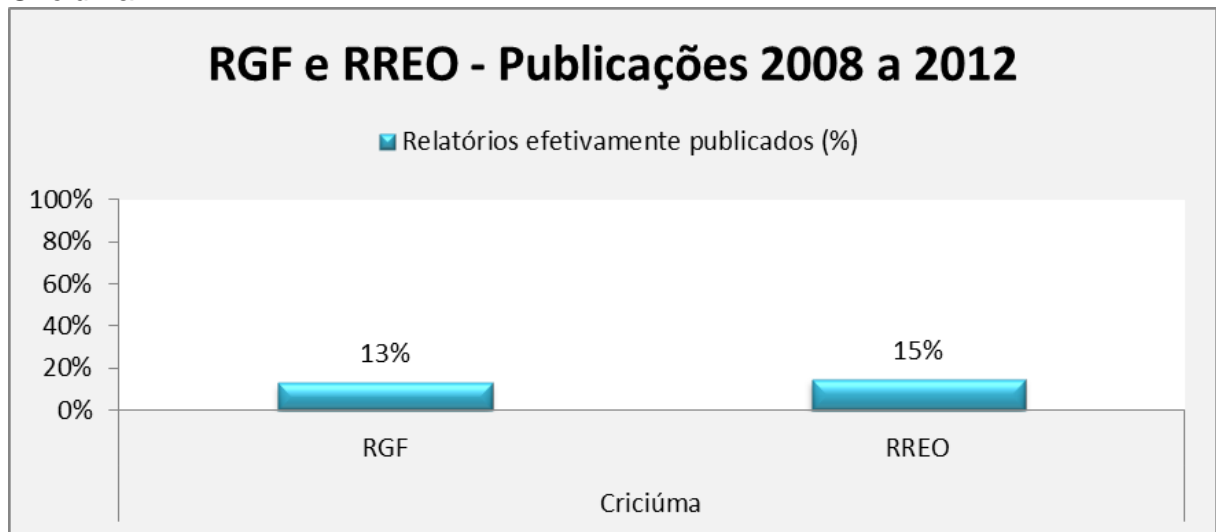


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Conforme demonstra o gráfico anterior, somente foram encontradas publicações nos anos de 2008 e 2009 do Relatório de Gestão Fiscal do município de Criciúma, sendo os mesmos publicados somente de forma parcial. Desta forma, verificou-se que o percentual de publicação parcial foi de 71% em 2008 e 57% em 2009, sendo o restante dos anexos não publicados. O município de Criciúma não realizou publicações incorretas nos períodos analisados.

O Gráfico 11 demonstra o percentual geral do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial.

Gráfico 11 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Criciúma



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos Relatórios de Gestão Fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, apenas 13% foram efetivamente publicados, e com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, encontrou-se a publicação de apenas 15%.

#### 4.4.1.3 Forquilha

O meio de publicidade utilizado para publicação do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual da prefeitura municipal de Forquilha consiste no Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>). Sendo assim, verifica-se que a prefeitura municipal de Forquilha possui publicação do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público. No portal do Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina foram encontradas publicações a partir do ano de 2009.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Forquilha não divulga as prestações de contas e o parecer prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

As informações consideradas para análise das publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal do município de Forquilha foram obtidas por meio de sítio de terceiros, mantido pela prefeitura (<contaspublicas.betha.com.br/pmforquilha>), e o período analisado foi de 2008 a 2012. Não foram encontradas publicações em meios eletrônicos dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal dentro do período em análise.

#### 4.4.1.4 Içara

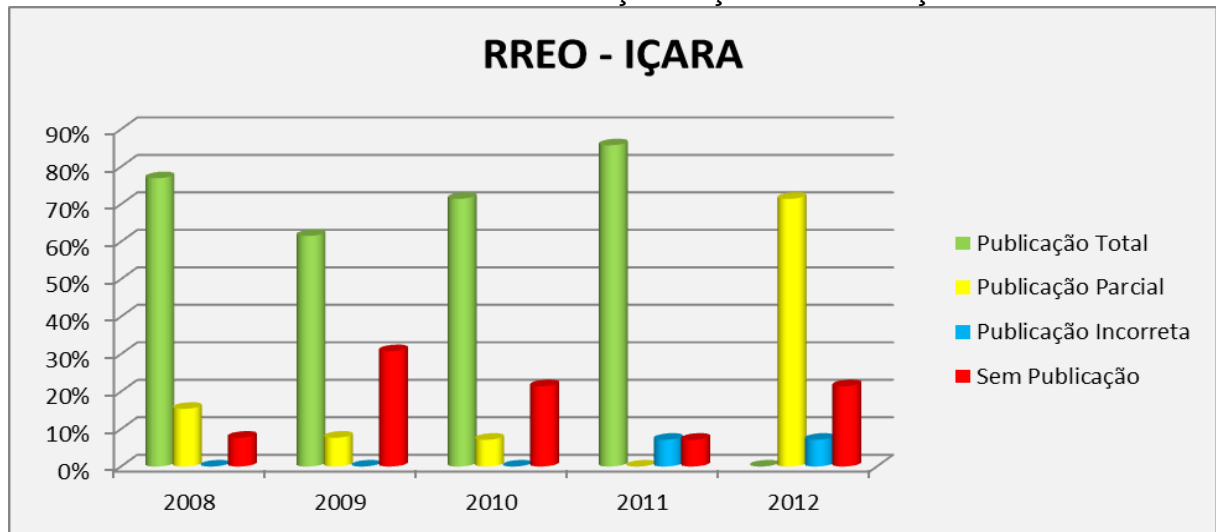
O município de Içara mantém publicações de leis no sítio da Câmara Municipal de Vereadores (<www.camaraicara.sc.gov.br>). Sendo assim, verifica-se que a prefeitura municipal de Içara possui publicação do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público. No referido portal, foram encontradas leis publicadas nos períodos de 2008 a 2012.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Içara não divulga as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<www.tce.sc.gov.br>).

As informações consideradas para análise das publicações do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do município de Içara foram obtidas por meio do sítio (<contaspublicas.betha.com.br/pmicara>). Com as informações obtidas foram elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 12 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Içara nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 12 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Içara



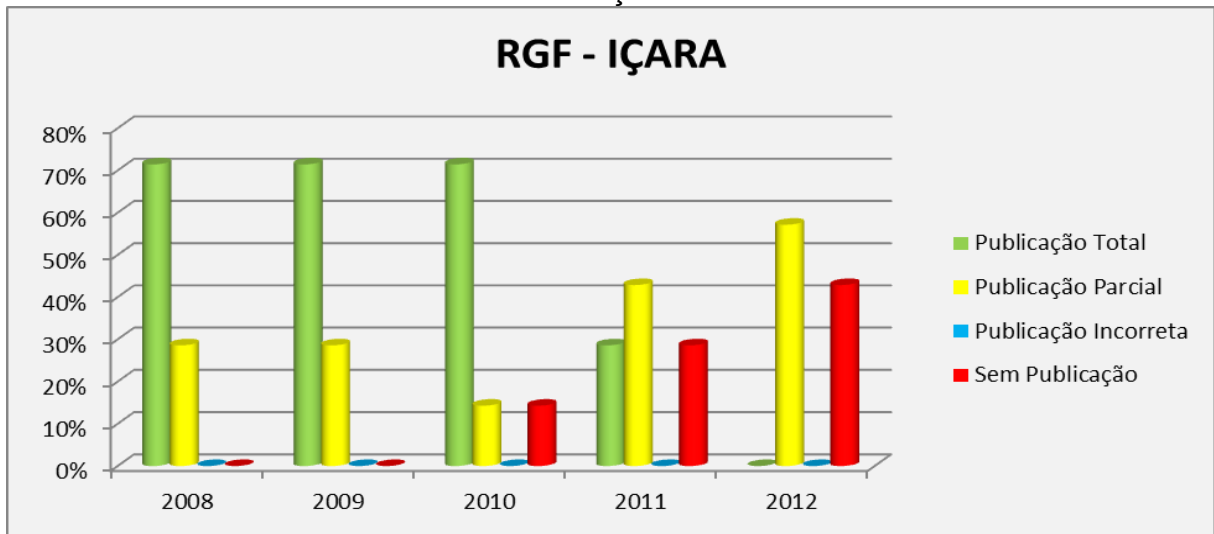
Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

A prefeitura de Içara realizou publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária em todos os períodos considerados para a análise, conforme demonstra o gráfico. O percentual de publicação total, parcial e não publicação foram, respectivamente, de 77%, 15% e 8% em 2008, de 62%, 8% e 31% em 2009, e de 71%, 7% e 21% em 2010. Já no ano de 2011, foram constatadas publicações incorretas de anexos do relatório no percentual de 7%, sendo que na mesma proporção o município possui anexos não publicados, e os publicados totalmente de forma correta neste período foram de 86%. Em 2012 verificou-se que 71% dos anexos foram publicados parcialmente, 7% incorretamente e 21% não foram publicados.

O Gráfico 13 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura municipal de Içara nos períodos de 2008 a 2012.



Gráfico 13 – Relatório de Gestão Fiscal – Içara

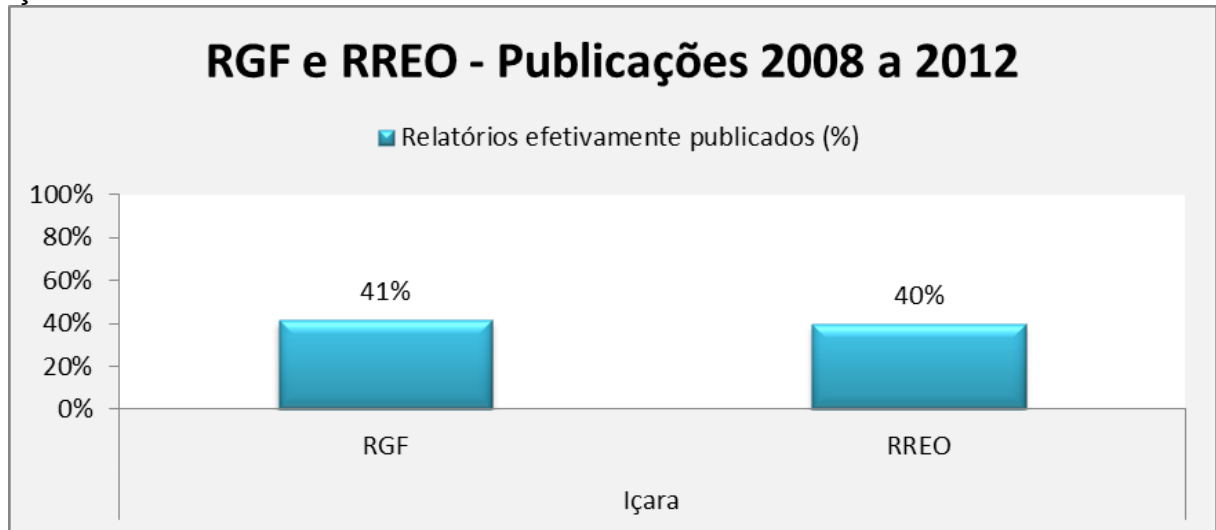


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que o município de Içara publicou anexos do Relatório de Gestão Fiscal em todos os períodos analisados. Em 2008 e 2009 todos anexos foram publicados, seja de forma total ou parcial, sendo que os percentuais em ambos os períodos foram iguais, de 71% para publicação total e 29% para publicação parcial. Em 2010 o percentual de publicação total foi igual aos dois anos anteriores, mas as publicações parciais foram para 14% e no mesmo percentual tiveram anexos que não foram publicados. Em 2011, os percentuais de publicação total, parcial e não publicação foram de, respectivamente, 29%, 43% e 29%, e no ano de 2012 57% dos anexos foram publicados parcialmente e 43% não foram publicados. Não houve publicações incorretas no período de referência.

O Gráfico 14 demonstra o percentual geral de anexos do RGF e do RREO efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial.

Gráfico 14 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Içara



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos anexos dos Relatórios de Gestão Fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, 41% foram efetivamente publicados, e com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, encontrou-se a publicação de 40% dos anexos.

#### 4.4.1.5 Lauro Muller

O município de Lauro Muller mantém publicações no Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>). Sendo assim, verifica-se que a prefeitura municipal de Lauro Muller possui publicação do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público, que corresponde ao portal referido anteriormente. No período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012, foram encontradas publicadas as leis aprovadas somente a partir do ano de 2010.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Lauro Muller não divulga as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

Com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária e ao Relatório de Gestão Fiscal não foram encontradas publicações em meios eletrônicos desses instrumentos de transparência nos anos de 2008 a 2012.

#### 4.4.5.6 Morro da Fumaça

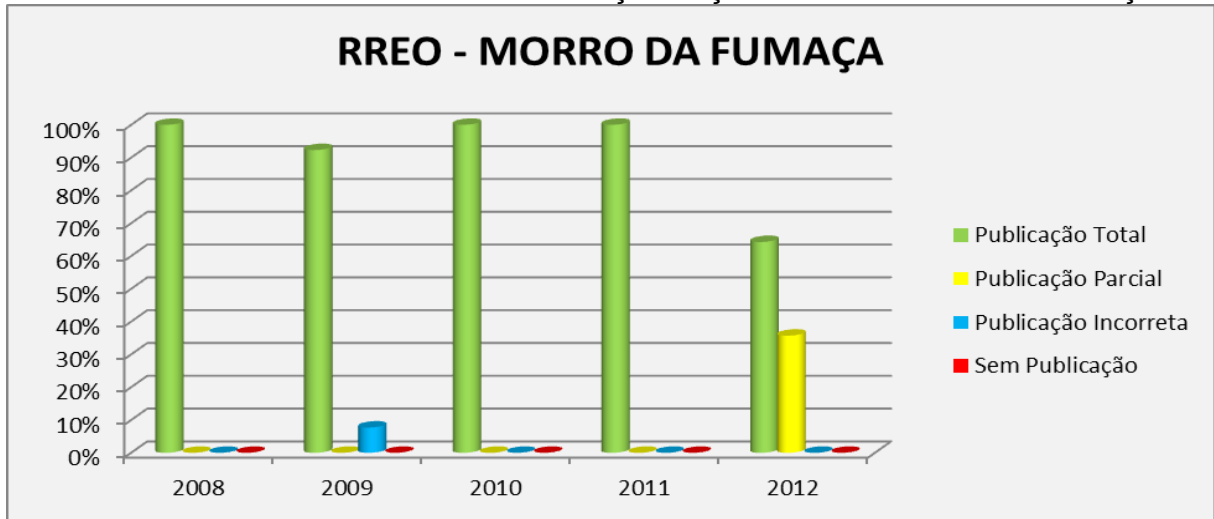
O município de Morro da Fumaça mantém publicações de Leis no Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>). Sendo assim, podem ser encontradas as publicações do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público, que corresponde ao portal referido anteriormente. No período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012, foram encontradas publicadas as leis aprovadas somente a partir do ano de 2010.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Morro da Fumaça não divulga as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

As informações consideradas para análise das publicações do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do município de Morro da Fumaça foram obtidas por meio do sítio (<[contaspublicas.betha.com.br/morrodafumaca](http://contaspublicas.betha.com.br/morrodafumaca)>). Com as informações obtidas foram elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 15 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Morro da Fumaça nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 15 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Morro da Fumaça

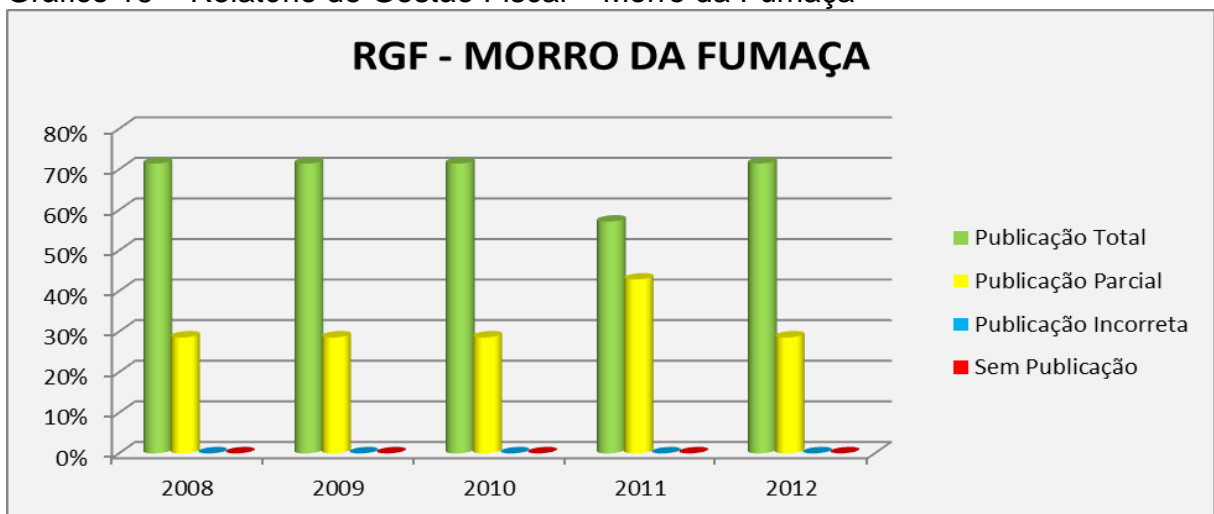


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Conforme demonstra o gráfico da Figura 23, a prefeitura de Morro da Fumaça publicou 100% dos anexos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária de forma completa nos períodos de 2008, 2010 e 2011. Em 2009, o percentual de publicação total foi de 92%, sendo que 8% dos anexos foram publicados incorretamente. Em 2012, houve publicação de todos os anexos, sendo 64% de forma total e 36% de forma parcial.

O Gráfico 16 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura municipal de Morro da Fumaça nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 16 – Relatório de Gestão Fiscal – Morro da Fumaça



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2012, os percentuais de publicação total e parcial do Relatório de Gestão Fiscal do município de Morro da Fumaça foram iguais, sendo de, respectivamente, 71% e 29%. Já no ano de 2011, as publicações totais dos anexos foram de 57% e as publicações parciais foram de 43%. Não foram verificadas publicações incorretas nos períodos em análise.

O Gráfico 17 demonstra o percentual geral de anexos do RGF e do RREO efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial.

Gráfico 17 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Morro da Fumaça



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos anexos dos Relatórios de Gestão Fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, 50% foram efetivamente publicados, e 49% foram as publicações encontradas do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

#### 4.4.1.7 Nova Veneza

O município de Nova Veneza mantém publicações de leis no sítio da câmara municipal (<[www.cvnv.sc.gov.br](http://www.cvnv.sc.gov.br)>). Sendo assim, podem ser encontradas as publicações do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso

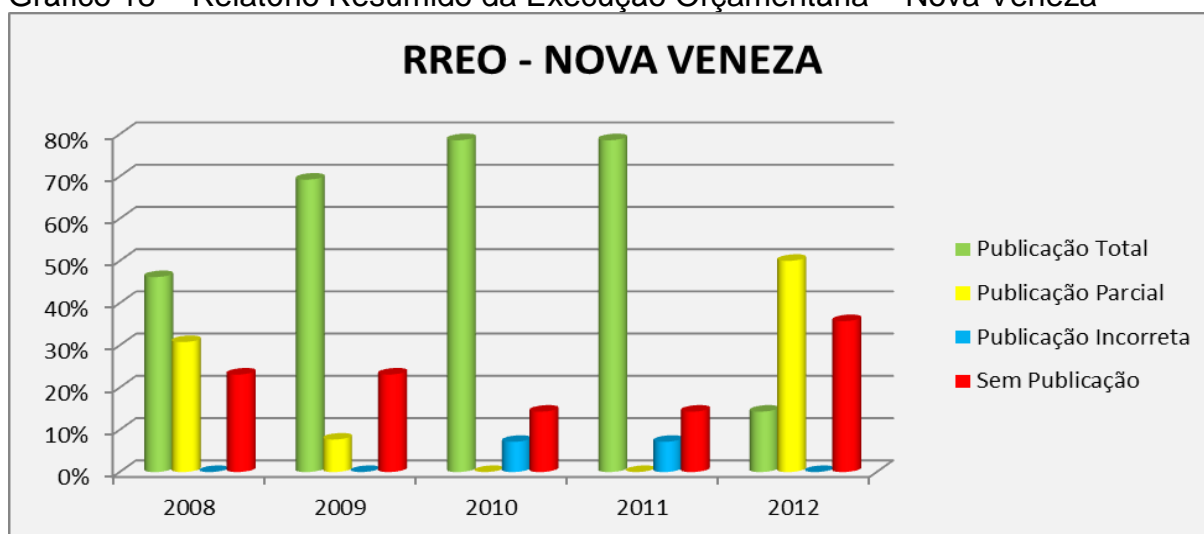
público, que corresponde ao portal referido anteriormente. No período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012, foram encontradas publicadas as leis aprovadas.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Nova Veneza não divulga as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<<http://www.tce.sc.gov.br>>).

As informações consideradas para análise das publicações do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do município de Nova Veneza foram obtidas por meio de sítio de terceiros mantido pela prefeitura (<[contaspublicas.betha.com.br/novaveneza](http://contaspublicas.betha.com.br/novaveneza)>). Com as informações coletadas foram elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 18 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Nova Veneza nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 18 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Nova Veneza

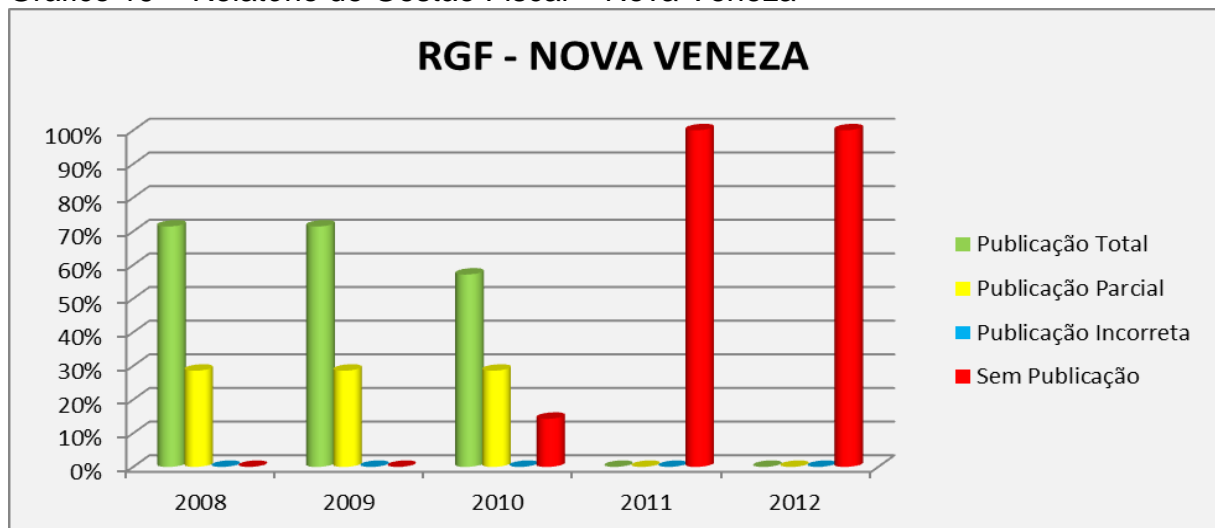


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O município de Nova Veneza publicou anexos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária em todos os períodos analisados, conforme demonstra o gráfico da Figura 26. Os percentuais de publicação total, parcial e não publicação foram de 46%, 31% e 23% no ano de 2008, e 69%, 8% e 23% no ano de 2009. Em 2010 e 2011 encontraram-se percentuais iguais de publicação total, incorreta e sem publicação de, respectivamente, 79%, 7% e 14%. Em 2012 foram publicados totalmente 14% dos anexos, os anexos publicados parcialmente representam o percentual de 50% e os anexos que não tiveram publicações representam 36%.

O Gráfico 19 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura municipal de Nova Veneza nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 19 – Relatório de Gestão Fiscal – Nova Veneza

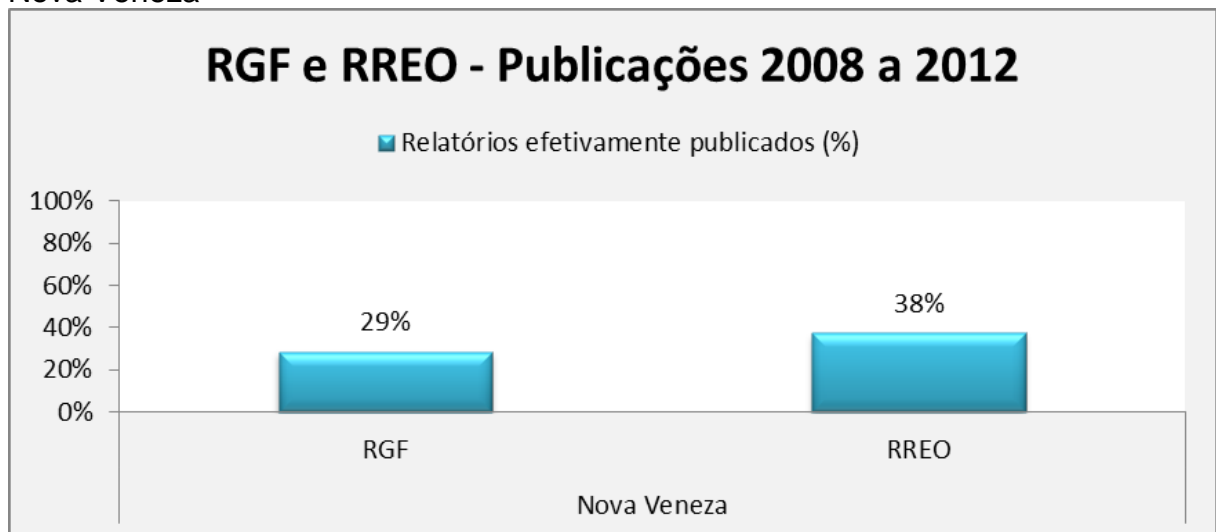


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Dentro dos períodos analisados, foram encontradas publicações do Relatório de Gestão Fiscal do município de Nova Veneza de 2008 a 2010, conforme demonstra o Gráfico 19. Em 2008 e 2009 os percentuais de publicação foram iguais, sendo que 71% dos anexos foram publicados corretamente e de forma total, e 29% dos anexos foram publicados parcialmente. Já em 2010, 57% dos anexos tiveram sua publicação de forma total, 29% de forma parcial e 14% não foram publicados. Não foram encontradas publicações incorretas no período em análise para o município de Nova Veneza.

O Gráfico 20 demonstra o percentual geral de anexos do RGF e do RREO efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial.

Gráfico 20 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Nova Veneza



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos anexos dos Relatórios de Gestão Fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, 29% foram efetivamente publicados, e com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, encontraram-se publicados 38% dos anexos.

#### 4.4.1.8 Orleans

O município de Orleans mantém publicações de leis no sítio da Câmara Municipal de Vereadores (<[www.orleanscamara.sc.gov.br](http://www.orleanscamara.sc.gov.br)>). Sendo assim, podem ser encontradas as publicações do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público, que corresponde ao referido portal. No período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012, foram encontradas publicadas as leis aprovadas.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Orleans não divulga as Prestações de Contas e o Parecer

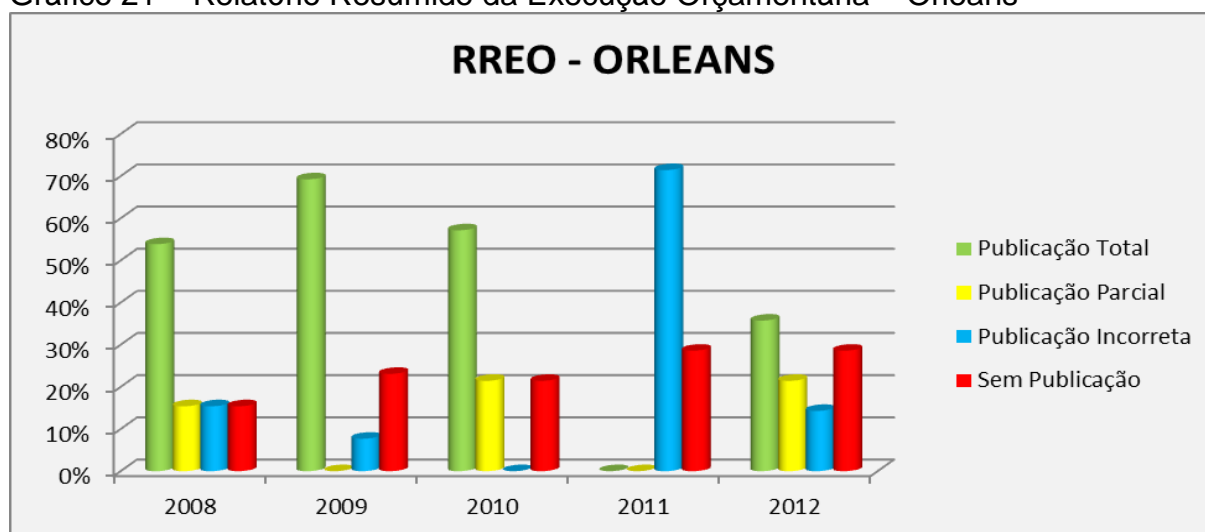


Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<<http://www.tce.sc.gov.br>>).

As informações consideradas para análise das publicações do RGF e do RREO do município de Orleans foram obtidas por meio do sítio oficial (<[www.orleans.sc.gov.br](http://www.orleans.sc.gov.br)>). Com as informações obtidas foram elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 21 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Orleans nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 21 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Orleans



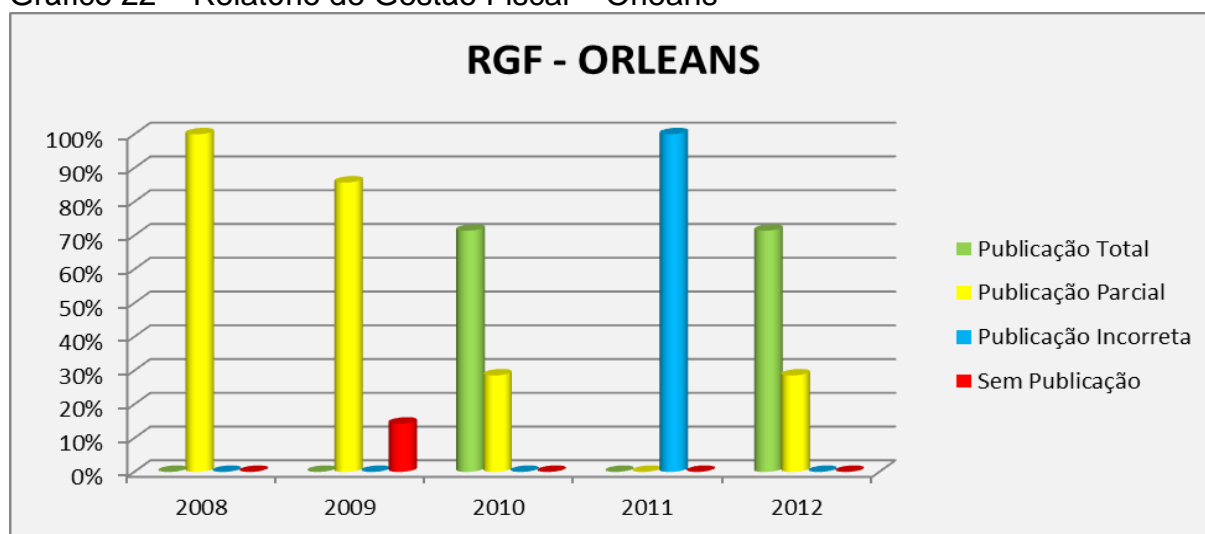
Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Os percentuais de publicação dos anexos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária do município de Orleans são demonstrados no gráfico da Figura 29. Em 2008 houve publicação total dos anexos no percentual de 54%, a publicação parcial, incorreta e a não publicação tiveram percentuais iguais de 15% cada. Em 2009, 69% dos anexos foram publicados de forma total, 8% foram publicados incorretamente, e 23% não foram publicados. No ano de 2010, encontrou-se um percentual de publicação total de 57%, publicação parcial de 21% e de não publicação de 21%. Em 2011 não houveram publicações corretas, sendo

que 71% dos anexos foram publicados incorretamente, e 29% não tiveram publicação. No ano de 2012, 36% dos anexos foram publicados totalmente de forma correta, 21% foram publicados parcialmente, 14% foram publicados incorretamente, e 29% não foram publicados.

O Gráfico 22 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura municipal de Orleans nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 22 – Relatório de Gestão Fiscal – Orleans



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico evidenciado anteriormente demonstra os percentuais de publicações totais, parciais, incorretas e não publicação do Relatório de Gestão Fiscal do município de Orleans. Em 2008, 100% dos anexos foram apenas parcialmente publicados. Em 2009, 86% dos anexos foram parcialmente publicados e 14% não foram publicados. Em 2010, houveram publicações totais de 71% dos anexos, e publicações parciais de 29% dos anexos. Todos os anexos foram publicados incorretamente no ano de 2011, e no ano de 2012 foram publicados totalmente 71% dos anexos e parcialmente 29% dos anexos.

O Gráfico 23 demonstra o percentual geral de anexos do RGF e do RREO efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial.

Gráfico 23 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Orleans



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos anexos dos Relatórios de Gestão Fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, 39% foram efetivamente publicados, e com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, encontraram-se publicados 27% dos anexos.

#### 4.4.1.9 Siderópolis

O município de Siderópolis mantém publicações de leis Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina (<[www.diariomunicipal.sc.gov.br](http://www.diariomunicipal.sc.gov.br)>). Sendo assim, podem ser encontradas as publicações do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público, que corresponde ao portal referido anteriormente. No período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012, foram encontradas publicadas as leis aprovadas somente a partir do ano de 2010.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Siderópolis não divulga as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

As informações consideradas para análise das publicações do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal do município

de Siderópolis foram obtidas por meio do sítio (<contaspublicas.betha.com.br/pmsideropolis>), nos períodos de 2008 a 2012. Constatou-se que o município de Siderópolis não publicou em meios eletrônicos o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal no período analisado.

#### 4.4.1.10 Treviso

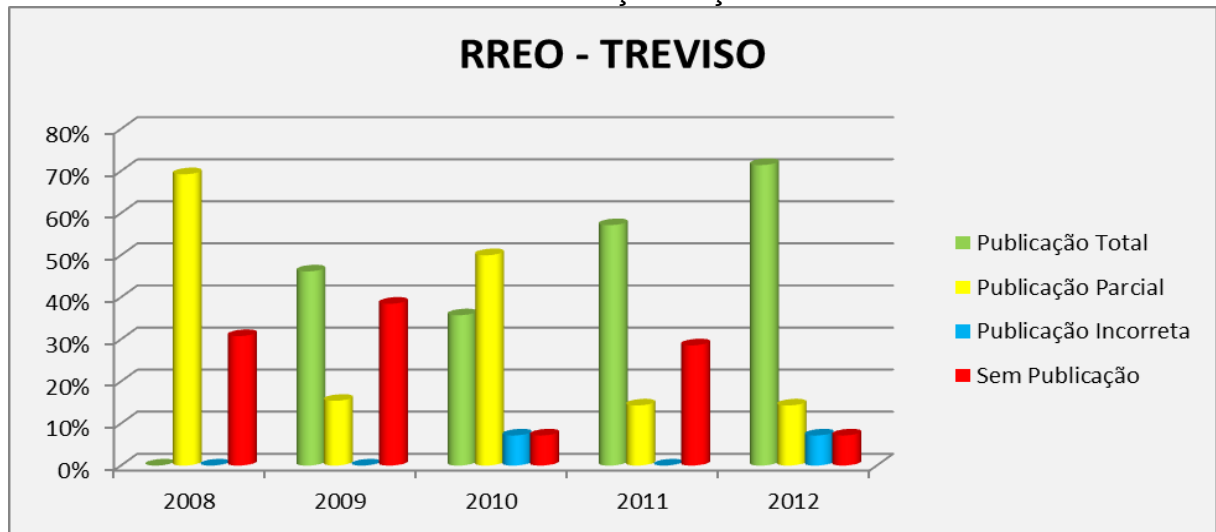
Não foram encontradas publicações em meios eletrônicos do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, referentes ao município de Treviso.

Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Treviso não divulga as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<www.tce.sc.gov.br>).

As informações consideradas para análise das publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal do município de Treviso foram obtidas por meio de sítio de terceiros mantido pela prefeitura (<contaspublicas.betha.com.br/pmtreviso>). Com as informações obtidas foram elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 24 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Treviso nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 24 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Treviso

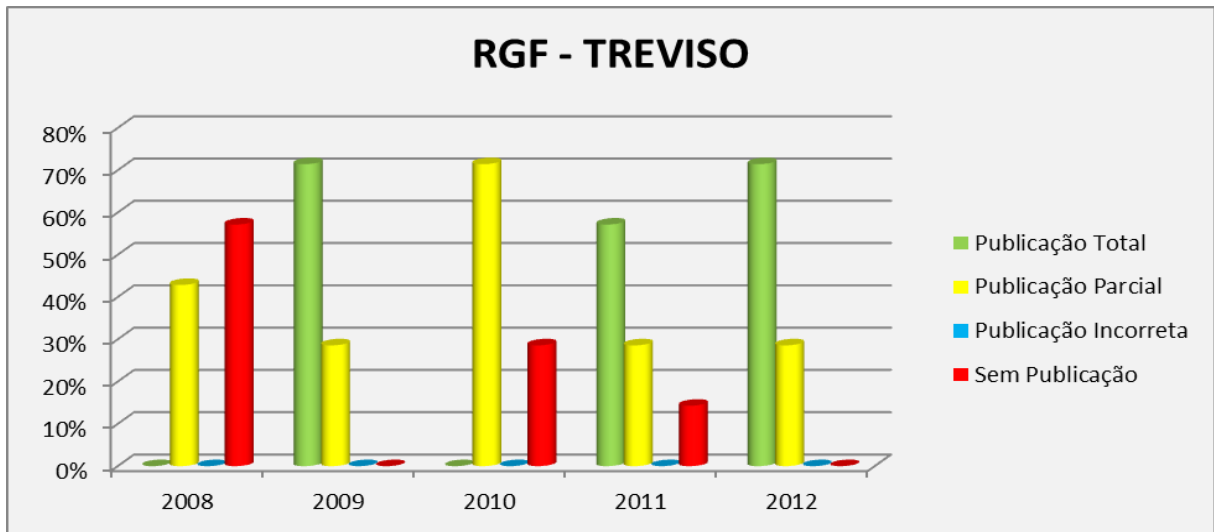


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Foram encontradas publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do município de Treviso em todos os períodos analisados, conforme demonstra o gráfico. Em 2008, 69% dos anexos foram parcialmente publicados e 31% não tiveram publicação. No ano de 2009, 46% dos anexos foram publicados totalmente, 15% foram publicados parcialmente e 38% não foram publicados. No ano de 2010, foram encontradas publicações totais de 26% dos anexos, publicações parciais de 50%, publicações incorretas de 7% e 7% não foram publicados. Em 2011, 57% dos anexos foram publicados totalmente e de forma correta, 14% publicados parcialmente e 29% não foram publicados. No ano de 2012, as publicações totais foram de 71% dos anexos, as publicações parciais de 14% dos anexos, 7% foram publicados incorretamente e também 7% não foram publicados.

O Gráfico 25 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura municipal de Treviso nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 25 – Relatório de Gestão Fiscal – Treviso



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Foram encontradas publicações do Relatório de Gestão Fiscal do município de Treviso em todos os períodos analisados, conforme demonstra o Gráfico 25. As publicações encontradas referentes ao ano de 2008 foram todas parciais, no percentual de 43%, sendo que o restante dos 57% dos anexos não foram publicados. Já no ano de 2009, houve publicação de todos os anexos, sendo 71% de forma total e 29% de forma parcial. Em 2010, todos os anexos publicados foram de forma parcial apenas, no percentual de 71%, sendo que o restante dos 29% não tiveram publicação alguma. No ano de 2011, 57% dos anexos foram publicados totalmente, 29% foram publicados parcialmente e 14% não foram publicados. Em 2012 houve publicação de todos os anexos, sendo que 71% deles foram realizados totalmente, e 29% apenas de forma parcial.

O Gráfico 26 demonstra o percentual geral de anexos do RGF e do RREO efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial.

Gráfico 26 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Treviso



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos anexos dos Relatórios de Gestão Fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, 40% foram efetivamente publicados, e com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, encontraram-se publicados 37% dos anexos.

#### 4.4.1.11 Urussanga

O município de Urussanga mantém publicações de leis no sítio da Câmara Municipal de Vereadores (<[www.camaraurussanga.sc.gov.br](http://www.camaraurussanga.sc.gov.br)>). Sendo assim, podem ser encontradas as publicações do PPA, da LDO e da LOA em ao menos um meio eletrônico de acesso público, que corresponde ao portal referido anteriormente. No período em análise, que corresponde aos anos de 2008 a 2012, foram encontradas publicadas as leis aprovadas.

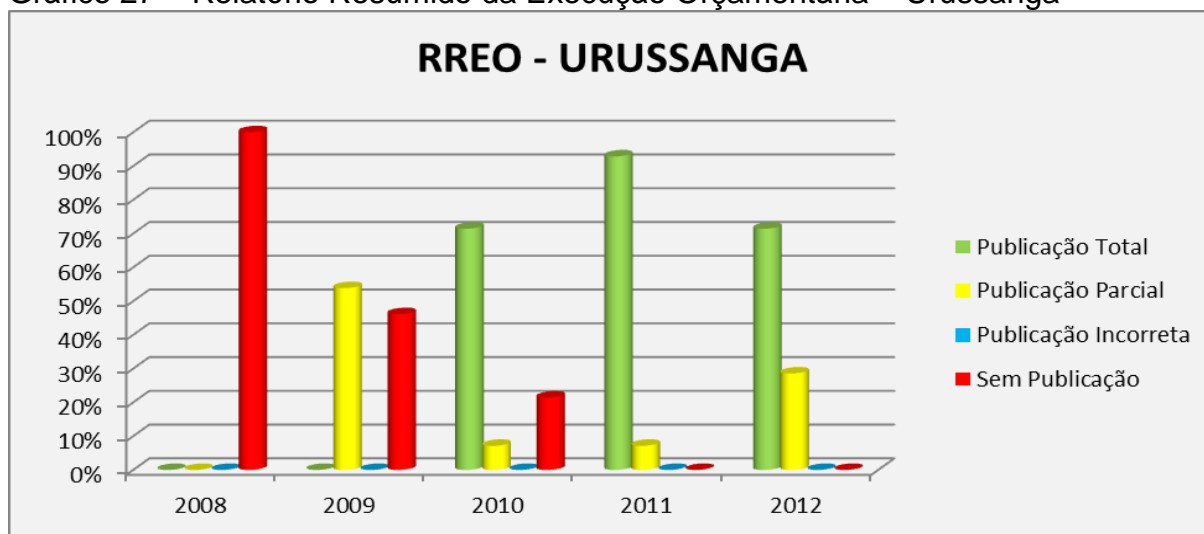
Com relação as prestações de contas do município, verificou-se que a prefeitura municipal de Urussanga não divulga as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio pode ser encontrado no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

As informações consideradas para análise das publicações do município de Urussanga foram obtidas por meio de sítio de terceiros mantido pela prefeitura (<[contaspublicas.betha.com.br/pmurussanga](http://contaspublicas.betha.com.br/pmurussanga)>). Com as informações obtidas foram

elaborados dois gráficos, que representam as publicações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, com os respectivos percentuais de publicação total, parcial, incorreta e sem publicação por período analisado.

O Gráfico 27 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da prefeitura municipal de Urussanga nos períodos de 2008 a 2012.

Gráfico 27 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Urussanga



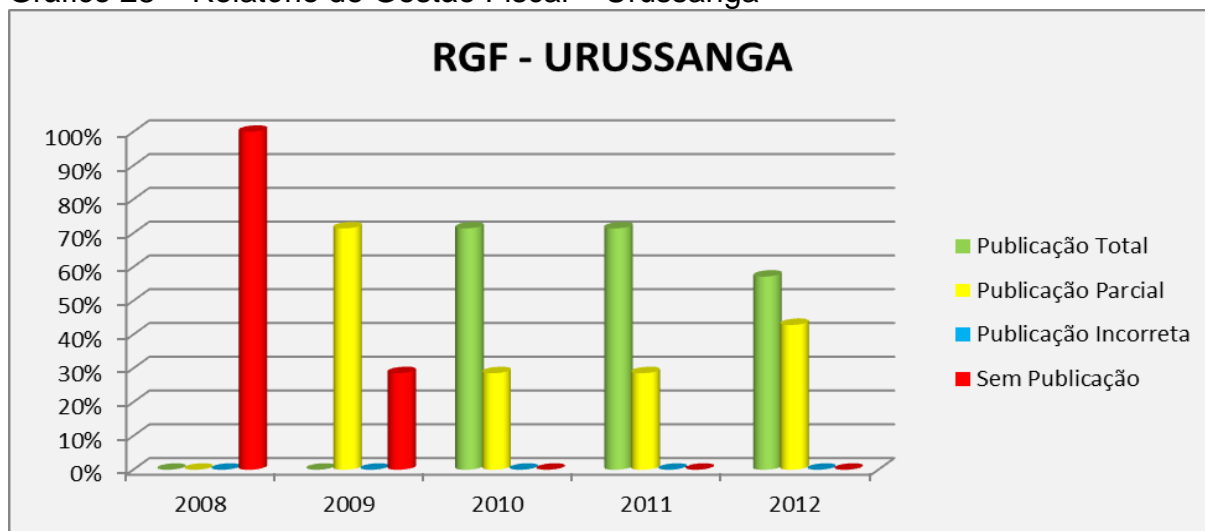
Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Dos períodos analisados, foram encontradas publicações dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do município de Urussanga nos anos de 2009 a 2012. Em 2009, todos os anexos que houveram publicação, foram realizados de forma parcial, sendo que estes representam 54% dos anexos, e o restante dos 46% não tiveram publicação alguma. No ano de 2010, 71% dos anexos foram totalmente publicados, 7% foram publicados parcialmente e 21% não foram publicados. Em 2011 e 2012, todos os anexos foram publicados, sendo que foram totalmente publicados 93% dos anexos em 2011 e 71% dos anexos em 2012, e foram parcialmente publicados 7% dos anexos em 2011 e 29% dos anexos em 2012.

O Gráfico 28 evidencia os dados obtidos das publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal da prefeitura municipal de Urussanga nos períodos de 2008 a 2012.



Gráfico 28 – Relatório de Gestão Fiscal – Urussanga

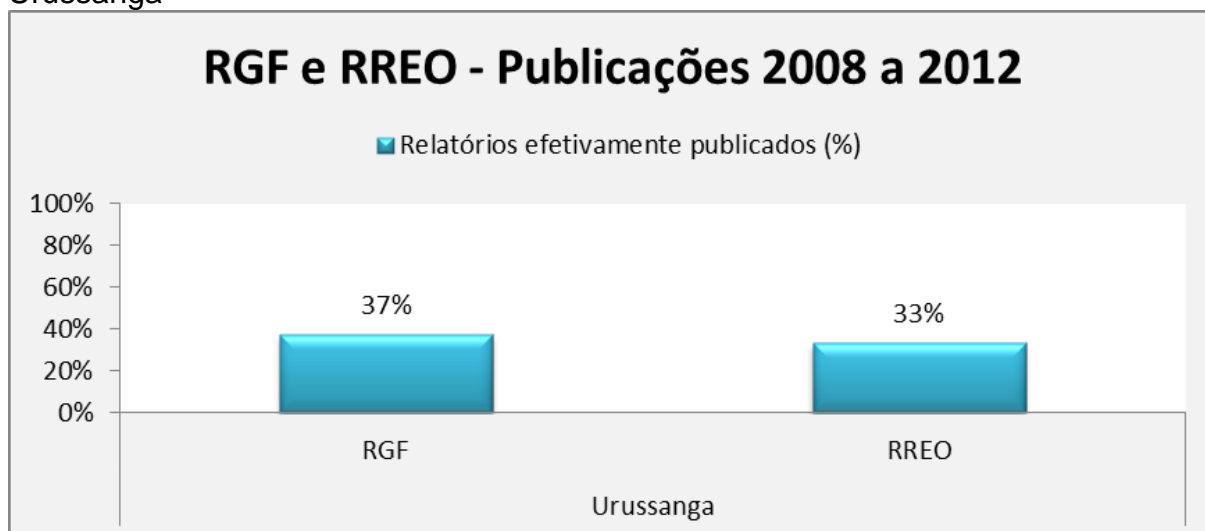


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

Os percentuais de publicações dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal são demonstrados no gráfico da Figura 36. Em 2008 não foram encontradas publicações dos anexos do RGF. Em 2009, as publicações dos anexos foram 71% parciais e o restante dos 29% dos anexos não foram publicados. Nos anos de 2010 e 2011, todos os anexos foram publicados, sendo que 71% das publicações foram totalmente realizadas e 29% foram realizadas parcialmente, sendo esses percentuais iguais em ambos os anos. Em 2012, 57% dos anexos foram totalmente publicados e 43% foram parcialmente publicados.

O Gráfico 29 demonstra o percentual geral de anexos do RGF e do RREO efetivamente publicados nos períodos de 2008 a 2012, sendo este percentual aplicado sobre o total de relatórios que deveriam ter sido publicados no mesmo período. Considerou-se para esta análise, os percentuais de publicação total e parcial.

Gráfico 29 – Percentual de relatórios efetivamente publicados de 2008 a 2012 – Urussanga



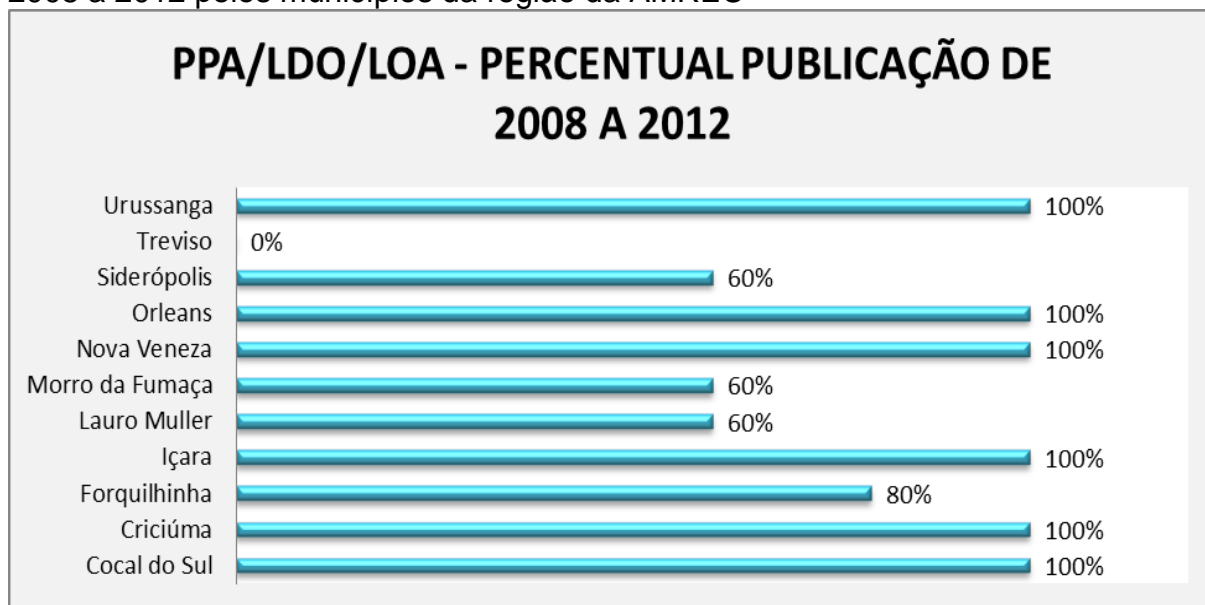
Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que de 100% dos anexos dos Relatórios de Gestão Fiscal que deveriam ter sido publicados nos períodos de 2008 a 2012, 37% foram efetivamente publicados, e com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, encontraram-se publicados 33% dos anexos.

#### 4.4.2 Análise geral

Para análise das publicações eletrônicas do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, procurou-se buscar os portais eletrônicos onde os municípios publicam suas leis. As páginas onde foram encontradas essas publicações correspondem ao sítio do próprio município, ao sítio da câmara municipal de vereadores e ao Diário Oficial dos Municípios de Santa Catarina. Nessas páginas eletrônicas citadas, buscou-se as informações das publicações dos referidos instrumentos de transparência, sendo que o Gráfico 30 demonstra o percentual de publicação eletrônica dos planos e orçamentos no período de 2008 a 2012 pelos municípios analisados.

Gráfico 30 – Percentual de leis dos planos e orçamentos efetivamente publicados de 2008 a 2012 pelos municípios da região da AMREC



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

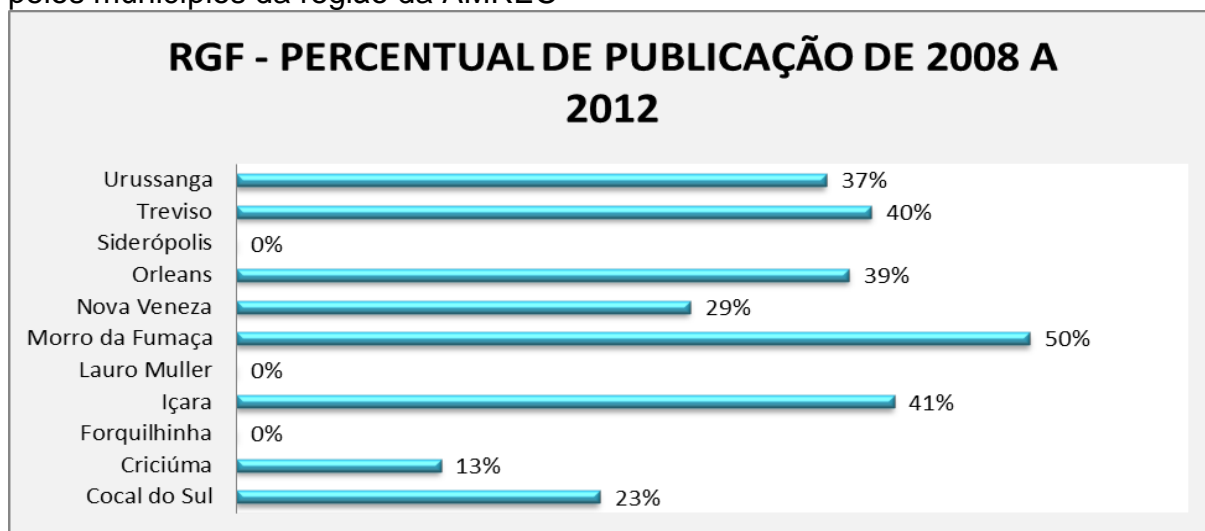
O gráfico demonstra que dos onze municípios pesquisados, em dez deles foram encontradas as leis dos planos e orçamentos publicadas. Desses dez municípios, seis deles já realizavam as publicações desde 2008, ou seja, realizaram as publicações em 100% dos períodos analisados. Apenas um município passou a publicar a partir do ano de 2009, ou seja, publicou na proporção de 80% do período em análise. E ainda três municípios tiveram 60% das publicações feitas, sendo estas realizadas do ano de 2010 em diante.

Com relação as prestações de contas dos municípios, verificou-se que em nenhum dos municípios em análise foram encontradas as Prestações de Contas e o Parecer Prévio do Tribunal de Contas publicadas em sítio próprio, ou outro mantido pela prefeitura. O Parecer Prévio dos municípios da região da AMREC podem ser encontrados no sítio do próprio Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (<[www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)>).

Para análise das publicações eletrônicas do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, procurou-se buscar os portais eletrônicos onde os municípios publicam. As páginas onde foram encontradas essas publicações correspondem ao sítio do próprio município e a sítios de terceiros mantidos pelas prefeituras. Nessas páginas eletrônicas citadas, buscou-se as informações das publicações dos referidos instrumentos de transparência, sendo

que o Gráfico 31 demonstra o percentual de anexos do Relatório de Gestão Fiscal que foram efetivamente publicados no período que compreende os anos de 2008 a 2012, pelos municípios em análise.

Gráfico 31 – Percentual de anexos do RGF efetivamente publicados de 2008 a 2012 pelos municípios da região da AMREC

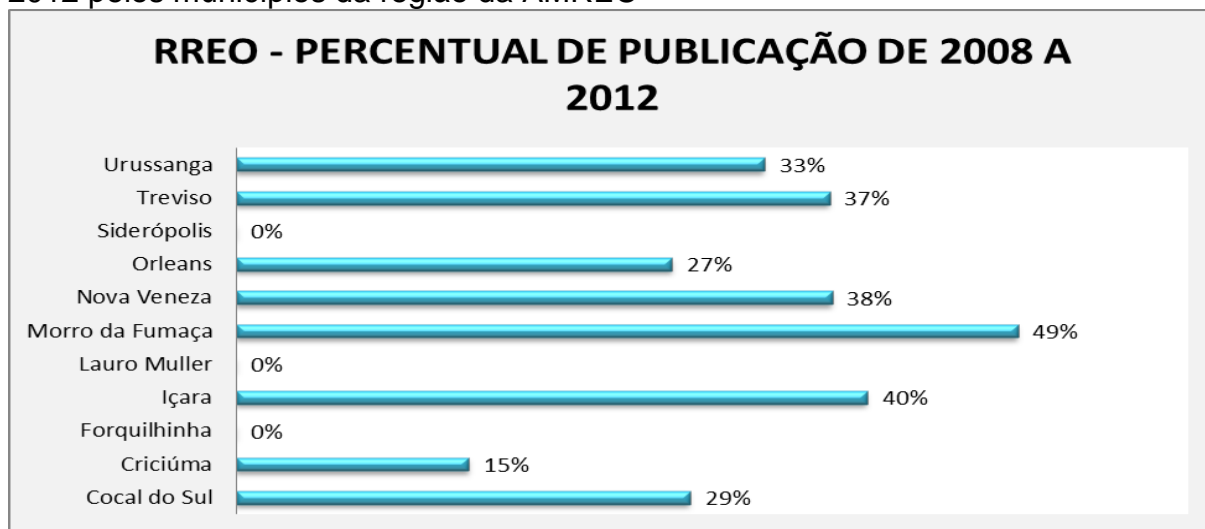


Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que dos onze municípios analisados, 73% deles possuem os anexos do Relatório de Gestão Fiscal publicados em meios eletrônicos. Destes municípios que foram encontradas publicações, procurou-se analisar também o percentual de publicação dos anexos do RGF no período de 2008 a 2012. Verificou-se que os percentuais tiveram variação de 13% de publicação até 50%, sendo que dentre os municípios que publicaram, o município que menos publicou foi Criciúma e o que mais publicou foi Morro da Fumaça.

O Gráfico 32 demonstra o percentual de anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária que foram efetivamente publicados no período que compreende os anos de 2008 a 2012, pelos municípios em análise.

Gráfico 32 – Percentual de anexos do RREO efetivamente publicados de 2008 a 2012 pelos municípios da região da AMREC



Fonte: Elaborado pela autora a partir da pesquisa.

O gráfico demonstra que dos onze municípios analisados, 73% deles possuem os anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária publicados em meios eletrônicos. Destes municípios que publicam, procurou-se analisar também o percentual de publicação dos anexos do RREO no período de 2008 a 2012. Verificou-se que os percentuais tiveram variação de 15% de publicação até 49%, sendo que dos municípios que publicaram, o município que menos publicou foi Criciúma e o que mais publicou foi Morro da Fumaça.

Outra constatação feita foi que os percentuais de publicação de cada município para o Relatório de Gestão Fiscal e para o Relatório Resumido da Execução Orçamentária são semelhantes. Por exemplo, os municípios que não publicaram o Relatório de Gestão Fiscal são os mesmos que não publicaram o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Outro ponto verificado foi com relação as dificuldades encontradas pelas prefeituras para elaboração e publicação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, considerando o baixo nível das publicações eletrônicas pelos municípios. Esta questão foi levantada por meio de um questionário, respondido por 64% das prefeituras da região da AMREC. Os motivos citados pelos respondentes do questionário foram, em ordem dos mais citados para os menos citados:

- Dificuldades de outras ordens devido a sobrecarga de trabalho nas demais rotinas do setor responsável, citado por 100% dos respondentes;

- Excesso de informações exigidas pelos relatórios, citado por 29% dos respondentes;
- Falta de pessoal habilitado para a tarefa, citado por 14% dos respondentes;
- Falta de *software* de apoio, citado por 14% dos respondentes;
- Relatórios de difícil entendimento disponibilizados pelos *softwares*, citado por 14% dos respondentes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo são apresentadas as considerações finais da presente pesquisa, onde são destacados os objetivos atingidos e os resultados alcançados, e ainda sugeridas futuras pesquisas.

### 5.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe a responsabilidade e transparência na gestão pública, aperfeiçoando regras já existentes e introduzindo novas normas relativas a elaboração e publicação de relatórios de gestão.

Esses relatórios visam, dentre outros aspectos, uma maior publicidade e transparência dos atos dos gestores públicos, sendo utilizados também como forma de troca de informações entre a administração pública, os órgãos de controle externo e a sociedade.

Como forma de publicidade dos atos da administração pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal define os instrumentos de transparência, os quais devem ser dados ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos.

Neste contexto, a presente pesquisa objetivou verificar quais municípios da região da AMREC utilizam a *internet* como forma de evidenciar os instrumentos de transparência da gestão fiscal, em cumprimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O objetivo geral foi atingido, sendo realizado um estudo das publicações eletrônicas dos instrumentos de transparência por município. Os dados foram coletados via questionário e via *internet*, e para a análise dos dados foram consideradas as informações dos períodos de 2008 a 2012, como forma de evidenciar o grau das publicações. Para que este objetivo geral pudesse ser atingido, a pesquisa procurou alcançar também seus objetivos específicos.

O primeiro objetivo consiste em caracterizar os instrumentos de transparência de acordo com o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para isso, foram descritos os instrumentos de transparência da gestão fiscal os quais a lei se refere e analisadas suas características. Verificou-se que, no que a lei se refere aos planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias, entende-se como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Também é considerado como instrumento de transparência a Prestação de Contas do

município, aquela enviada anualmente para o Tribunal de Contas do Estado, e ainda o respectivo Parecer Prévio, elaborado pelo TCE e enviado ao município. E ainda o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, com as respectivas versões resumidas.

O segundo objetivo alcançado foi a identificação dos portais na *internet* utilizados para divulgação de informações e publicações legais dos governos municipais da região da AMREC. Para atingir esse objetivo, enviou-se um questionário para as prefeituras objetos de estudo, a fim de obter a informação das páginas eletrônicas utilizadas pelas mesmas para a divulgação dos relatórios de transparência. Também foi utilizada a *internet* como fonte de pesquisa, onde buscou-se os portais utilizados pelos municípios para divulgações legais.

O terceiro objetivo, que consiste na busca de informações dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, também foi atingido, sendo que essa busca foi feita por meio da identificação dos portais pelo questionário e a pesquisa via internet nos portais utilizados para publicações legais das prefeituras. A análise foi realizada por município, onde descreveu-se se as informações foram ou não encontradas.

E o quarto e último objetivo alcançado foi a apresentação dos municípios da região da AMREC que publicam e os que não publicam na *internet* os instrumentos de transparência. Esse objetivo foi atingido na análise geral, feita após a análise por município, onde é demonstrado em conjunto o grau de publicação dos municípios, evidenciando assim, com maior clareza, os municípios que estão e os que não estão utilizando meios eletrônicos para essas publicações legais.

## 5.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS

Algumas mudanças introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal representam exigências há muito tempo feitas pela sociedade quanto a prestação de contas dos governantes sobre seus atos na gestão pública. Verifica-se que, desta forma, a contabilidade nos órgãos de administração pública fica fortalecida, uma vez que consiste no principal instrumento de coleta de dados e informações para elaboração de relatórios exigidos legalmente.

O resultado encontrado ainda é considerado insatisfatório, uma vez que o grau de publicação em meios eletrônicos de acesso público ainda é baixo nos



municípios objetos de análise. Ao analisar os meios eletrônicos de acesso público, que correspondem a portais na *internet*, utilizados pelas prefeituras municipais para divulgar informações, verificou-se, primeiramente, que muitos municípios ainda estão defasados com relação ao uso desta ferramenta. Alguns municípios mantêm portal na *internet*, mas o nível de publicação de informações ainda é baixo.

Pode-se destacar ainda, dentre os municípios que não publicam em sítio próprio, a dificuldade de encontrar as informações dos instrumentos de transparência nos portais. Isso ocorre, principalmente, por falta de divulgação por parte das prefeituras da localização das informações. Muitos dos portais oficiais das prefeituras não divulgam a localização dos relatórios, devendo o usuário utilizar-se de ferramentas de pesquisa na *internet* para encontrar essas publicações.

Outro ponto destacado no estudo foi com relação ao grau de publicação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal. Foi verificado um maior grau de publicação da Lei do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. Isso ocorre por se tratarem de leis, sendo que grande parte dos municípios já vem utilizando a *internet* como meio de publicação deste tipo de ato. Os resultados mostraram que 55% dos municípios já vem publicando suas leis na *internet* nos últimos cinco anos, 9% nos últimos quatro anos, 27% nos últimos três anos, e em 9% dos municípios ainda não foram encontradas publicações eletrônicas das leis.

O mesmo não ocorre com as prestações de contas e parecer prévio, onde em nenhuma prefeitura foi encontrada publicação eletrônica que refere-se a esses instrumentos, sendo essas informações encontradas apenas no portal do Tribunal de Contas do Estado.

Com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, não foram encontradas publicações em meios eletrônicos de acesso público em 27% municípios analisados. Dos municípios em que foram encontradas publicações, as mesmas tiveram variação entre 15% e 49% para o RREO e 13% e 50% para o RGF. Essa análise corresponde a percentual de publicação dos relatórios em um período de cinco anos.

Ao serem questionadas sobre as dificuldades encontradas para elaboração e publicação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, dos 64% dos municípios que responderam ao questionário, todos destacaram as dificuldades devido a sobrecarga de trabalho das demais rotinas do setor

responsável. Outras respostas obtidas foram com relação a falta de pessoal habilitado para a tarefa, excesso de informações exigidas pelos relatórios, falta de *software* de apoio e relatórios de difícil entendimento disponibilizados pelos *softwares*.

Por meio da presente pesquisa, foi possível verificar a importância do acesso as informações da administração pública pela população. Destaca-se, portanto, o correto entendimento dos conceitos de publicidade e transparência. Enquanto a publicidade está limitada ao conceito literal da palavra, que consiste em tornar algo público, a transparência possui uma conceituação muito mais ampla e complexa. Para que a administração seja transparente, é necessário que as informações, além de públicas, estejam em locais de fácil acesso, sejam claras, coerentes com a realidade e úteis.

Tanto para cumprir o princípio da publicidade, quanto para ser transparente a Administração Pública pode-se utilizar de diversos meios para divulgação das informações. A *internet* consiste no meio mais rápido de acesso a informação, o que leva a consideração de que as prefeituras municipais ainda possuem grandes dificuldades de se adequar a essa realidade, pelo baixo grau de publicação eletrônica evidenciado no presente estudo, com relação aos instrumentos de transparência. Acredita-se que diversos sejam os fatores que contribuem negativamente para os resultados apresentados. Mas, em contrapartida, também verifica-se que atualmente as pessoas tem muito mais acesso a informação, e de forma mais clara, do que a poucas décadas atrás. Desta forma, mesmo que as informações disponibilizadas ainda são consideradas complexas e com limitações no acesso, considera-se que houve uma grande evolução no que refere-se a participação da população nos atos da gestão pública.

Sendo assim, pode-se concluir que muito ainda tem-se que fazer para que haja realmente a transparência na Administração Pública. Existem meios para que isso aconteça, mas para isso os gestores públicos devem buscar a superação das dificuldades, e agindo com responsabilidade e transparência, focar além do mero cumprimento da lei. E as mesmas considerações podem ser feitas para os atos dos legisladores, que sendo os detentores do poder de elaborar as normas, necessitam de um alto grau de conhecimento para elaborá-las de forma que melhor possa atingir os objetivos da Administração Pública.

### 5.3 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se um aprofundamento e/ou ampliação no estudo da temática pesquisada, com relação as seguintes questões:

- Realizar um estudo a nível estadual, com a mesma problemática abordada nesta pesquisa, comparando o nível das publicações nas diversas regiões do estado;
- Analisar de forma mais profunda os relatórios de transparência da gestão fiscal com relação as informações contidas neles. Principalmente o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, que utilizam-se de informações complexas e necessitam de atenção especial, por serem informações de relevante importância, utilizados pelos controles interno e externo;
- Estudar as dificuldades das prefeituras na elaboração desses relatórios e propor soluções para o correto cumprimento da legislação no que tange, além da elaboração, também a publicação dos mesmos. Verificou-se com as prefeituras, que as mesmas ainda possuem grande dificuldade para elaborá-los corretamente, de acordo com as normas.
- Estudar a realidade das prefeituras com relação aos artigos incluídos na Lei de Responsabilidade Fiscal pela Lei Complementar nº 131 de 2009, também conhecida como Lei da Transparência, que objetiva reforçar ainda mais a importância do controle social.

Os estudos acadêmicos relacionados a Administração Pública ainda são muito escassos, fazendo com que surja uma grande gama de opções a serem sugeridas para futuras pesquisas. A Lei de Responsabilidade Fiscal, e principalmente suas posteriores alterações, foram pouco exploradas, fazendo com que qualquer estudo relacionado a ela seja de grande valia para o futuro profissional da área de contabilidade governamental.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília: Presidência da República, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 17 mar. 2013.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 07 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 17 mar. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 09 jun. 2013.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais: aplicado a União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas a Federação, 2011. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>>. Acesso em: 28 abr. 2013.

\_\_\_\_\_, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Orientações para elaboração do Plano Plurianual 2012 – 2015**. Brasília: Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, 2011. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/publicacoes/Orientacoes\\_para\\_Elaboracao\\_do\\_PPA\\_2012-2015.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/publicacoes/Orientacoes_para_Elaboracao_do_PPA_2012-2015.pdf)>. Acesso em: 05 maio 2013.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público Municipal**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e Contabilidade Pública: Teoria e Questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2005.

\_\_\_\_\_; Flores, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública**. Disponível em: < <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/>>. Acesso em: 06 jun. 2013.

CONTABILIDADE Pública. **Portal de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica.htm>>. Acesso em: 06 jun. 2013.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios**. Curitiba: Juruá, 2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

MIGLIAVACCA, Paulo N.. **Controles internos das organizações**. São Paulo: Edicta, 2004.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHEIRO, José Maurício. **Da iniciação científica ao TCC: uma abordagem para os cursos de tecnologia**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2010.

PORTAL da transparência do governo federal. **Controle Social – Orçamento Participativo**. Disponível em: < <http://www.portaldatransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável as ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RODRIGUES, Ederson. **Dívida Flutuante no Setor Público: a Situação no Estado de Santa Catarina sob a Ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2008. 95 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SANTA CATARINA, Tribunal de Contas do Estado. **Guia Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101/2000**. 2. ed. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TRANSPARÊNCIA Municipal. **Guia prático de publicação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal no ano de 2009**. Salvador, 2009. Disponível em: <[http://www.tmunicipal.org.br/publicacao/\\_materiais/gestao\\_fiscal.pdf](http://www.tmunicipal.org.br/publicacao/_materiais/gestao_fiscal.pdf)>. Acesso em: 18 maio 2013.

VICCARI JUNIOR, Adauto et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

## APÊNDICES