

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NOS MUNICÍPIOS MINEIROS: ATENDIMENTO AO ARTIGO 48 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Antônio Artur de Souza

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

artur@face.com.br

Terence Machado Boina

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

terencemb@face.ufmg.br

Ewerton Alex Avelar

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

ewerton@face.ufmg.br

Pedro Lúcio Rodrigues Gomide

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

pedrolgomide@hotmail.com

RESUMO

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que visou avaliar se os municípios mineiros utilizam a *internet*, reconhecidamente um dos principais meios de comunicação existente, para evidenciar as informações solicitadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Trata-se de uma pesquisa quantitativa com base em dados secundários coletados na *internet*. A pesquisa foi realizada no sítio de cada um dos 85 municípios mineiros, que foram selecionados para a amostra aleatoriamente. Destaca-se que os municípios foram segregados por mesorregião. Constatou-se que a maior parte dos municípios mineiros não possui sítio próprio na internet. Entretanto, averiguou-se que 26,32% destes municípios utilizam os serviços da empresa Administração Pública de Municípios Ltda., no intuito de evidenciar suas informações financeiras. Nenhum dos municípios contidos na amostra divulgou todas as informações requeridas pela LRF em seus sítios. O Relatório Resumido de Execução Orçamentária foi a informação mais divulgada pelos municípios (30,94% dos sítios pesquisados) e os municípios que mais informações divulgaram foram os da mesorregião Sul e Sudoeste de Minas. Por outro lado, os municípios pesquisados da mesorregião Oeste de Minas não apresentaram nenhuma das informações pesquisadas em seus sítios. Concluiu-se que os municípios mineiros subutilizam a internet no intuito de evidenciar as informações financeiras. Ademais, observou-se uma grande diferença entre as informações evidenciadas por diferentes mesorregiões. Acredita-se que a questão econômica seja um dos principais fatores que influenciam essa discrepância.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Evidenciação. Transparência na gestão pública.

1 Introdução

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), aprovada em 2 de maio de 2000, foi uma peça fundamental na imposição de disciplina fiscal mais abrangente em todos os níveis de Governo e nos três Poderes, consolidando vários elementos fundamentais em matéria de gestão responsável das finanças públicas (CAMPOS, 2005). Porém, destaca-se que a estrutura básica legal sobre regras de finanças públicas no Brasil é apresentada pela Lei n. 4.320/64, que estabelece normas gerais para a preparação, a execução, a contabilização e a apresentação orçamentária para as três esferas de governo – federal, estadual e municipal, bem como empresas estatais (ANDRADE, 2007; SLOMSKI, 2000).

A LRF não só representou uma mudança na transparência da gestão fiscal do país, como também introduziu regras mais severas para a elaboração e a evidenciação de relatórios financeiros e a troca de informações entre as diferentes esferas de governo e entre elas e a sociedade em geral (TOLENTINO et al., 2002). Tais mudanças também passaram a demandar maior capacidade de monitoramento do governo federal e do Poder Legislativo (fundamentalmente por meio dos tribunais de contas) para verificar o cumprimento dessas normas.

Nesse sentido, principalmente a publicação das informações financeiras parece ser fundamental para o cumprimento dos dispositivos na LRF, notadamente o que está disciplinado em seu artigo 48. Este artigo disciplina basicamente sobre a publicação em meio eletrônico das informações financeiras de cada um dos entes federados brasileiros, no intuito de permitir à sociedade o acompanhamento das ações governamentais, assim como destacado por Andrade (2007, p. 21):

Verifica-se, ainda, a determinação pela Constituição Federal de 1988, assim como da LC nº 101/00, para que se publiquem resumos da execução financeira e orçamentária, além de exigir acesso público dos demonstrativos e documentos, inclusive pela *internet*, forçando a prestação de contas mediante a verificação pelo contribuinte da legitimidade destes atos e fatos.

Tendo em vista a globalização, pode-se dizer que a *internet* é um dos principais meios de comunicação da atualidade. Assim, este meio eletrônico pode ser concebido como uma poderosa ferramenta de transparência para a gestão pública. Neste sentido, o problema da pesquisa, cujos resultados são apresentados e discutidos neste trabalho, apresenta-se da seguinte forma: Após aproximadamente 8 anos da publicação da LRF, quantas cidades mineiras divulgam pela *internet*, que é o principal meio eletrônico de divulgação, as informações discriminadas no artigo 48 da LRF?

Assim, este trabalho visa apresentar os resultados de uma pesquisa quantitativa com base em dados secundários coletados na *internet*. Para a realização da pesquisa, utilizou-se uma amostra estatisticamente significativa da população estudada (municípios do Estado de Minas Gerais). Os dados foram tabulados e analisados com o apoio do software *Microsoft® Excel*. Destaca-se a realização de outros estudos com propósitos semelhantes já realizados, tais como Sacramento e Pinho (2007), Culau e Fortis (2006), Silva (2005), Bernardo e Zimbalde (2005) e Gomes (2004). Todos os referidos estudos estudaram a influência da LRF sobre a transparência da gestão pública, sendo que os dois últimos enfocaram primordialmente o papel da *internet* neste contexto.

Este trabalho está dividido em 6 seções, contando com esta introdução. Nas seções 2 e 3, são apresentados conceitos importantes para o adequado entendimento deste artigo:

divulgação de informações financeiras . Por sua vez, na seção 4, é descrita a metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa. Seguem-se, na seção 5, a apresentação dos resultados e sua discussão. Por fim, na seção 6, apresentam-se as conclusões deste estudo.

2 Divulgação de Informações Financeiras na Contabilidade Governamental

De acordo com Moscovice et al. (2002), a função Contabilidade é normalmente fundamental para o sucesso da operação dos negócios modernos. Para esses autores, a Contabilidade fornece informações relevantes a diversos usuários internos e externos às entidades sobre planejamento, tomada de decisão e controle. Weygandt et al. (2006), por sua vez, definem a Contabilidade como um processo composto de três atividades: identificação, registro e comunicação dos eventos econômicos de uma entidade, pública ou privada, aos usuários da informação.

Em relação à atividade de identificação, deve-se compreendê-la como a seleção dos fatos econômicos que são inerentes à atividade de uma determinada organização, sendo passíveis de mensuração. Uma vez identificados e quantificados os eventos, desde que alterem a posição patrimonial de uma entidade (bens, direitos e obrigações), os fatos econômicos são registrados, visando fornecer, de forma geral, um histórico permanente das atividades financeiras da organização (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). A partir da identificação e do registro dos eventos econômicos, é possível comunicar a informação contábil/financeira aos usuários interessados. Tal comunicação usualmente ocorre por intermédio da elaboração e da distribuição dos relatórios contábeis, mais comumente denominados de demonstrações financeiras (WEYGANDT et al., 2006).

Stickney e Weil (2001), por sua vez, definem Contabilidade como um sistema que apresenta informações referentes a uma entidade específica, sendo que essa informação é apresentada em termos financeiros, e somente é incluída nas demonstrações financeiras quando o contador pode medi-la com uma razoável precisão. Esses autores destacam que o Instituto Americano dos Contadores Públicos (*American Institute of Public Accountants – AICPA*), por seu turno, conceitua a Contabilidade como uma atividade cuja função é fornecer informações quantitativas – principalmente de caráter financeiro e que auxilie na tomada de decisões – a respeito de entidades econômicas.

Percebe-se que o conceito de Contabilidade está estreitamente ligado à sua função básica: gerar informações para usuários internos e externos às entidades. Essas informações, por seu turno, geralmente auxiliam os gestores no processo de tomada de decisão, uma vez que possibilitam o planejamento e o controle dos resultados auferidos. Ademais, verifica-se que as demonstrações financeiras são bastante destacadas pelos autores como um dos principais meios de divulgação de informações sobre as entidades (MATARAZZO, 2003).

Stickney e Weil (2001) destacam que as demonstrações financeiras são direcionadas, principalmente, para os usuários externos das informações financeiras. Em nível exemplificativo, no Brasil, atualmente, devem ser elaboradas 5 (cinco) demonstrações financeiras para as sociedades anônimas de capital aberto e as empresas de grande porte (exceto a Demonstração do Valor Adicionado para esta), que devem ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações necessários para esclarecer a situação patrimonial e dos resultados do exercício (BRASIL, 1976; BRASIL, 2007). Destaca-se que as sociedades anônimas de capital aberto devem publicar suas

demonstrações financeiras periodicamente, além de algumas outras informações: Relatório Geral da Administração, Parecer do Conselho Fiscal e Parecer dos Auditores Independentes. (IUDÍCIBUS et al., 2003).

No que tange à Contabilidade Governamental, foco do presente trabalho, a divulgação de informações financeiras também é requisitada pela legislação brasileira visando, dentre outros objetivos, manter a transparência na administração pública. A Lei 4.320/64, que disciplina sobre a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece 4 demonstrativos financeiros a serem elaborados e publicados periodicamente pelos entes federados: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário e Demonstração das Variações Patrimoniais (BRASIL, 1964).

Diversos outros dispositivos legais posteriores à Lei 4.320/64 visaram aumentar o grau de transparência das ações do poder público, tal como a Lei Complementar 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), destacada na seção seguinte deste trabalho. Essas tentativas de melhorar a transparência da administração pública, por meio da evidenciação das informações financeiras, estão em consonância com o objetivo da Contabilidade Governamental. Neste sentido, Andrade (2007) e Da Silva (2002) afirmam que o objetivo da Contabilidade Governamental não é somente proporcionar o registro e o acompanhamento permanente da situação da entidade, mas fornecer subsídios para a tomada de decisão relacionada ao patrimônio da entidade.

Uma poderosa ferramenta que permitiria ampla divulgação das informações financeiras das entidades públicas é a *internet*. Destaca-se que as sociedades anônimas (mais especificamente as de capital aberto) são obrigadas por entidades reguladoras, dentre as quais se destaca a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a publicarem periodicamente suas demonstrações financeiras na *internet* (www.cvm.org.br). Outro exemplo é o da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), que coleta dados das seguradoras e entidades de previdência complementar aberta e divulga em seu sítio na *internet* (www.susep.org.br). Tais imposições visam, dentre outros objetivos, aumentar a evidenciação de aspectos relevantes das entidades, tais como suas situações patrimoniais.

Assim, a utilização da *internet* como ferramenta para aumentar a transparência das informações financeiras parece ir ao encontro das aspirações de seus usuários. Neto et al. (2006) destacam a *internet* como potencial meio para fortalecer a ligação entre o governo e os cidadãos. Esses autores também apresentam algumas iniciativas pioneiras para fomentar a transparência da gestão pública, especialmente dos municípios, por meio da disponibilização das informações financeiras, tais como a Lei 9.775/98 que criou o sítio - www.contaspublicas.gov.br - e o sítio criado pela Controladoria Geral da União em 1994 - www.portaldatransparencia.gov.br. Ambas, de modo geral, objetivam demonstrar à sociedade como a gestão pública está arrecadando e aplicando os recursos governamentais para atender aos anseios da população.

Destaca-se que há alguns estudos sobre o uso da *internet* na gestão pública, tais como Silva (2005) e Sacramento e Pinho (2007). Silva (2005) estudou como essas novas tecnologias da informação e comunicação estariam, de fato, possibilitando maior participação democrática nas cidades contemporâneas. O autor destaca que o governo usualmente ainda subutiliza os recursos tecnológicos à sua disposição, que poderiam permitir maior acesso dos cidadãos às informações relacionadas à gestão pública. Por sua vez, Sacramento e Pinho (2007) avaliaram a transparência na administração pública e a participação dos populares neste processo. Para tanto, os autores realizaram 7 estudos de

casos em municípios da região metropolitana de Salvador. Os autores concluíram que, apesar de algumas melhorias a partir do ano 2000, a transparência na gestão pública ainda é incipiente.

Ressalta-se que, em seu trabalho, Sacramento e Pinho (2007) utilizaram como referência o ano 2000, pois, nesse ano, entrou em vigor a Lei Complementar 101/00 (LRF). Esta lei é considerada por muitos autores, tais como Tolentino et al. (2002), como um marco histórico na gestão fiscal brasileira, principalmente no que tange à transparência da gestão pública por meio da evidenciação das informações contábeis.

3 As Informações Financeiras como Instrumento de Transparência na Gestão Pública

A LRF foi editada em 04 de maio de 2000, decorrente de imposição da Emenda Constitucional de n.º 19 de 04 de junho de 1998, que determinou o prazo máximo de 180 dias para apresentação de Projeto de Lei regulamentando o disposto na Constituição Federal de 1988 (CF/88), art. 165, § 9.º, incisos I e II, fundamentados em seus artigos 163 a 169 (BRASIL, 1988). Ressalta-se que, segundo Campos (2005), a LRF foi apresentada como um instrumento para conter os déficits públicos e o endividamento crescente das unidades da federação.

Entretanto, a LRF não se restringe apenas à imposição de limites aos gastos e ao endividamento, uma vez que também contempla as normas para o registro das informações financeiras. Ademais, a LRF estabelece diretrizes para a elaboração, execução, avaliação e divulgação dos relatórios contábeis para o público em geral, o que a torna o instrumento de controle fiscal mais abrangente já instituído no país (GIUBERT, 2005).

No caso da divulgação de informações de prestação de contas (*accountability*) ao público em geral, Alesina e Perotti (1996) e Puttomatti (2002) ressaltam que a transparência na elaboração e na execução do orçamento garante a divulgação dos procedimentos e resultados orçamentários para o público e, possivelmente, elimina a assimetria de informação que normalmente existe entre os governos e a sociedade. Neste sentido, o artigo 48 (capítulo IX, seção I) da LRF estabelece que os governos das três esferas estão obrigados a disponibilizar em “meio eletrônico de acesso público” seus respectivos atos de gestão:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000).

Alguns dos instrumentos citados no referido artigo, já constavam da CF/88 que, em seu artigo 165, introduziu o que se pode chamar de um processo integrado de alocação de recursos, compreendendo as atividades de planejamento e orçamento, mediante a definição de três instrumentos de iniciativa do Poder Executivo: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) (BRASIL, 1988).

Segundo Jund (2007), o PPA consiste em um planejamento estratégico de médio prazo, que contém os projetos e as atividades que o governo pretende realizar, ordenando as suas ações e visando a consecução de objetivos e metas a serem atingidas nos quatro anos subseqüentes ao primeiro ano de mandato. A LDO, por seu turno, pode ser definida como

um elo entre o planejamento estratégico e o plano operacional a ser executado (orçamento anual), uma vez que, antes de sua existência, havia uma divergência de realização das ações. Isso ocorria principalmente em virtude dos PPAs não delimitarem as ações incorporadas e implementadas contidas no orçamento anual (CAMPOS, 2005). Por fim, segundo Da Silva (2002), a LOA compreende a programação das ações a serem executadas, visando a viabilização das diretrizes, objetivos e metas programadas no PPA, em consonância com as diretrizes contidas na LDO.

Por sua vez, a prestação de contas e a emissão do respectivo parecer diz respeito à avaliação dos resultados da gestão pública. De acordo com Campos (2005), com periodicidade anual, as prestações de contas são objeto de parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas, que deve ocorrer no prazo máximo de sessenta dias, contados da data do recebimento das contas. Conforme Andrade (2007), a análise das Prestações de Contas, embora busque avaliar pontos relacionados à gestão de recursos, tem seu foco nos aspectos contábeis e no atendimento às normas legais, observados, dentre outros: (i) o equilíbrio orçamentário e financeiro; (ii) o cumprimento das metas físicas previstas; e (iii) a existência de aporte financeiro às inscrições em restos a pagar.

Já o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), disciplinado nos artigos 52 e 53 da LRF, é composto pelo Balanço Orçamentário, que deve discriminar as receitas, por categoria econômica e fonte, e as despesas, por grupo de natureza; assim como pelos demonstrativos de execução das receitas e despesas (BRASIL, 2000). Segundo Culau e Fortis (2006), o RREO é um importante instrumento de transparência fiscal instituído pela LRF. Esses autores destacam que o RREO deve ser elaborado e divulgado bimestralmente e deve ser acompanhado de demonstrativos que explicitem: a apuração da receita corrente líquida; as receitas e as despesas previdenciárias; os resultados nominal e primário; as despesas com juros; e os restos a pagar.

Por fim, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), disciplinado nos artigos 54 e 55 da LRF, é composto basicamente por um comparativo com os limites elencados na LRF da(s) : (a) despesa total, distinguindo inativos e pensionistas; (b) dívida consolidada e mobiliária; (c) concessão de garantias; e (d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receitas (BRASIL, 2000). Caso os valores ultrapassem os limites instituídos na legislação, o RGF deve indicar as medidas corretivas a serem adotadas (CULAU; FORTIS, 2006). Destaca-se que sua elaboração e divulgação é quadrimestral.

Há uma sanção a ser aplicada aos entes federados que descumprirem os prazos de publicação das informações financeiras supracitadas (RREO e RGF). Esta sanção será o impedimento, até que a publicação seja realizada, de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (BRASIL, 2000).

Destaca-se que, conforme o artigo 63 da LRF, é facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por divulgar semestralmente o RGF e os demonstrativos relativos à apuração da receita corrente líquida, receitas e despesas previdenciárias, resultados nominal e primário, despesas com juros e restos a pagar, que compõem o RREO (BRASIL, 2000). Segundo disciplina o mesmo artigo, a divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até 30 dias após o encerramento do semestre.

4 Metodologia

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa realizada durante o ano de 2008 com os municípios do Estado de Minas Gerais. Trata-se de uma pesquisa quantitativa com base em dados secundários coletados na *internet*. Segundo Cooper e Schindler (2003), esta pesquisa também tem um caráter formal, uma vez que estabelece uma questão de pesquisa e envolve procedimentos precisos e especificação de fontes de dados.

Inicialmente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema com base em livros, artigos e dissertações em algumas bases de dados *on-line* (EBSCO e Periódicos CAPES). Esta fase visou compreender melhor os aspectos relacionados ao tema estudado, dando maior embasamento aos pesquisadores.

Em seguida, foram coletados dados dos municípios mineiros para posterior análise. Para a coleta de dados, primeiramente foi realizada uma pesquisa no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) a respeito da segregação do Estado de Minas Gerais em Mesorregiões. Uma mesorregião pode ser conceituada como unidade territorial homogênea, em nível maior que a microrregião, porém menor que o estado ou território, e corresponde ao resultante do grupamento de microrregiões (AURÉLIO, 2008). Como resultado desta pesquisa, identificou-se que o Estado de Minas Gerais pode ser dividido em 12 Mesorregiões (IBGE, 2008). O objetivo da segregação do Estado de Minas Gerais em mesorregiões foi obter dados dos municípios, de acordo com algum parâmetro de comparabilidade, para avaliar possíveis diferenças entre os municípios de cada mesorregião. As 12 mesorregiões do referido estado são destacadas na Figura 1.

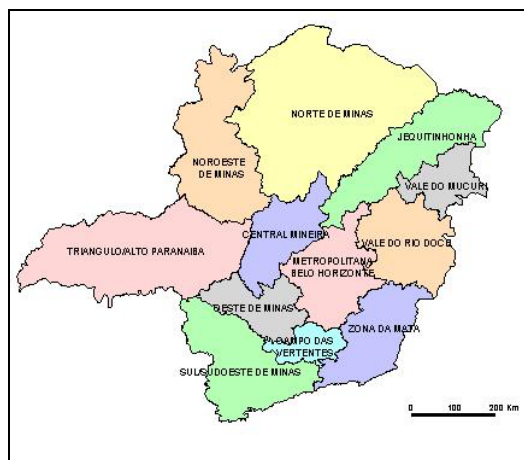


Figura 1: Mesorregiões do Estado de Minas Gerais
Fonte: GeoMINAS (2008)

Tendo em vista que analisar os dados dos municípios mineiros seria um trabalho extremamente moroso e complexo, optou-se por utilizar uma amostra desses municípios. A idéia fundamental de uma amostra é que, ao selecionar alguns elementos de uma população, possivelmente podemos concluir sobre toda essa população (COOPER; SCHINDLER, 2003). Destaca-se que a população do estudo apresentado neste trabalho foram todos os municípios do Estado de Minas Gerais.

Para a seleção da amostra do estudo, inicialmente, tal como apresentado, fez-se um levantamento sobre os municípios mineiros por mesorregião. Para calcular o tamanho da

amostra a ser estudada, utilizou-se a equação proposta por Corrar e Theófilo (2005) para o cálculo do tamanho da amostragem em populações infinitas:

$$n = \left(t \cdot \frac{Sx}{e} \right)^2$$

Onde:

n = amostra

Sx = desvio padrão

t = nível de confiança

e = erro admitido para o estudo

Para estimar o desvio padrão da população, pelo fato de os pesquisadores não possuíam este dado, realizou-se um teste piloto com 30 municípios (selecionadas aleatoriamente). O desvio padrão encontrado neste teste foi de 1,904999472. Na pesquisa realizada considerou-se um nível de confiança de 95% e admitiu-se um erro de +/- 0,5. O resultado foi uma amostra de 56 municípios. Entretanto, uma vez que os pesquisadores já possuíam dados sobre os 85 municípios e, no intuito de evitar quaisquer lacunas que pudessem existir entre os dados coletados do sítio do IBGE (censo do ano 2000) e as demais fontes de dados, resolveu-se aumentar a amostra em 29 municípios, de forma a melhorar a qualidade dos resultados obtidos, tal como destacado por Cooper e Schindler (2003).

O número de municípios estudados totalizou, assim, 85 (cerca de 10% dos municípios mineiros). Com base nesta informação, selecionou-se 10% dos municípios de cada mesorregião. Para selecionar tais municípios, utilizou-se a técnica de amostragem aleatória simples. Hair et al. (2005) destacam que essa técnica é um método direto de amostragem, que atribui a cada elemento da população alvo uma probabilidade igual de ser selecionado. Para a escolha aleatória foi utilizada a função “aleatório” do *Microsoft® Excel* e, posteriormente, foram classificadas as cidades de cada mesorregião em ordem decrescente do valor aleatório apurado.

Posteriormente, foram coletados os dados referentes às informações analisadas na pesquisa (PPA, LDO, Orçamentos, Prestação de contas, RREO, RGF e as versões resumidas destes relatórios) no sítio de cada prefeitura disponível na *internet*. Para localizar e acessar os sítios das prefeituras, utilizaram-se as ferramentas de busca disponíveis no sítio da empresa Google® (www.google.com.br). Durante a pesquisa, verificou-se que, no sítio da empresa Administração Pública para Municípios Ltda. (www.adpmnet.com.br), são evidenciadas informações financeiras referentes às contas públicas de uma série de municípios mineiros. Dessa forma, as informações financeiras disponibilizadas neste sítio foram utilizadas como base de dados da pesquisa.

Por fim, após a coleta dos dados, os mesmos foram tabulados em planilhas do *Microsoft® Excel*. Caso a prefeitura do município apresenta-se a informação completa referente a algum relatório analisado na pesquisa, atribuía-se o escore “1”. Caso a informação não estivesse completa, atribuía-se o escore “0,5”. Por outro lado, em caso de não divulgação de uma informação, atribuía-se o escore “0”. Ressalta-se que foram analisados dados entre os anos de 2005 e 2008, além de não ser avaliado se as informações foram divulgadas em todo o período analisado ou em apenas um dos anos.

5 Descrição e Discussão dos Resultados

Conforme destacado na metodologia, foram selecionados 85 municípios mineiros segregados em 12 mesorregiões. Pelo fato da escolha desses municípios realizar-se de maneira aleatória, foram escolhidos municípios de pequeno, médio e grande porte, de acordo com sua população, conforme destacado no Gráfico 1. O Quadro 1, por sua vez, apresenta os 85 municípios estudados na pesquisa segregados por mesorregião.

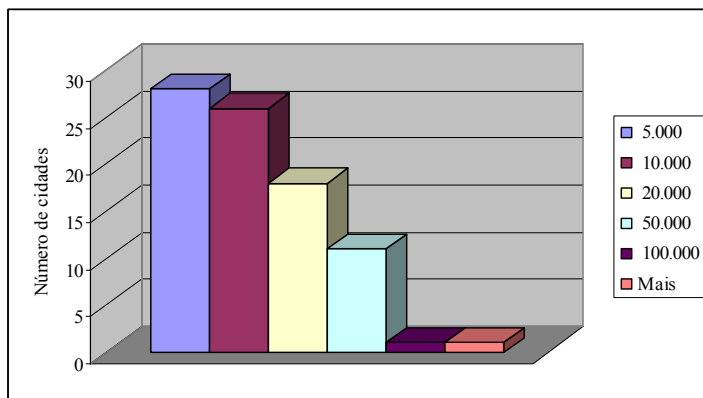


Gráfico 1: Histograma sobre a população dos municípios da amostra
Fonte: Elaborados pelos autores

Quadro 1: Municípios constantes da amostra utilizada na pesquisa e suas respectivas mesorregiões

MESORREGIÃO	MUNICÍPIOS
Oeste de Minas	Igaratinga, Campo Belo, Piracema e São Sebastião do Oeste
Sul e Sudoeste de Minas	Nova Resende, Paraguaçu, Aiuruoca, Cambuí, Monsenhor Paulo, Ilicínea, Lambari, Bueno, Brandão, Ipuiúna, São José da Barra, São Thomé das Letras, Coqueiral, Pedralva, Olímpio Noronha e São João Batista do Glória
Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba	Arapuá, Nova Ponte, Campina Verde, Fr utal, Carmo do Paranaíba e Patrocínio
Vale do Mucuri	Fronteira dos Vales e Teófilo Otoni
Vale do Rio Doce	Sardoá, Imbé de Minas, São João Evangelista, Jampruca, São João do Manteninha, Açucena, Marliéria, Dom Cavati, Santa Rita do Itueto e Tumiritinga
Zona da Mata	São Sebastião da Vargem Alegre, Ewbank da Câmara, Teixeiras, Abre Campo, Olaria, Tocantins, Chalé, Volta Grande, Alto Caparaó, Simonésia, Além Paraíba, Recreio, Canaã e Pedra do Anta
Campo das Vertentes	Lagoa Dourada, Nazareno, Dolores de Campos e Ijaci
Central Mineira	Bom Despacho, Corinto e Inimutaba
Jequitinhonha	Felício dos Santos, Gouveia, Coronel Murta, Pedra Azul e Datas
Metropolitana de Belo Horizonte	Congonhas do Norte, Bom Jesus do Amparo, Dom Joaquim, Desterro de Entre Rios, Onça de Pitangui, Florestal, Santo Antônio do Rio Abaixo, Capim Branco, Santana dos Montes, Itabirito e Araçai
Noroeste de Minas	Brasilândia de Minas e Varjão de Minas
Norte de Minas	Divisa Alegre, Monte Azul, Rubelita, Lagoa dos Patos, Juramento, Glaucilândia, Ibiracatu, Várzea da Palma e Vargem Grande do Rio Pardo

Fonte: Os autores

Percebem-se pelo Gráfico 1 que 28 municípios mineiros selecionados possuem até 5.000 habitantes e 26 municípios possuem de 5.000 a 10.000 habitantes. Assim, pode dizer que os municípios com até 10.000 habitantes representa cerca de 60% da amostra neste estudo. Ressalta-se que apenas 2 municípios da amostra têm mais de 50.001 habitantes, o que representa somente 2,35% da amostra. No sentido de alcançar o objetivo da pesquisa, também foi verificado se os municípios utilizam a *internet*.

Nesse sentido, o primeiro aspecto analisado na pesquisa foi se os municípios da amostra possuem sítios na *internet*. O Gráfico 2 apresenta os dados encontrados no que tange a este aspecto. Verificou-se que a maioria deles (67,06%) não possui sítio na *internet*. Apenas 31,76% dos municípios estudados possuem sítio na *internet*. Por fim, destaca-se, contudo, que dos que não possuem sítio na *internet*, aproximadamente 26,32% utilizam o sítio da Empresa Administração Pública de Municípios Ltda. (www.adpmnet.com.br) para evidenciar suas informações financeiras à sociedade.

De acordo com informações disponibilizadas em seu sítio, a empresa Administração Pública para Municípios Ltda. (ADPM) tem como objeto de trabalho prestar serviços de assessoria, consultoria e auditoria contábil e jurídica aos órgãos públicos, nas áreas administrativa, contábil, financeira e patrimonial, de forma integrada, e ao controle interno, bem como organização, programação e planejamento. Ressalta-se que a ADPM pode ser contratada por órgãos e empresas públicas mediante inexigibilidade de licitação.

Destaca-se que dos municípios que possuem sítio na *internet*, 21,21% possuem domínio com extensão “.com.br”, que é utilizada normalmente para fins comerciais. A extensão adequada seria “.mg.gov.br”, utilizada por 78,79% dos municípios e para órgãos e entidades públicas do estado de Minas Gerais.

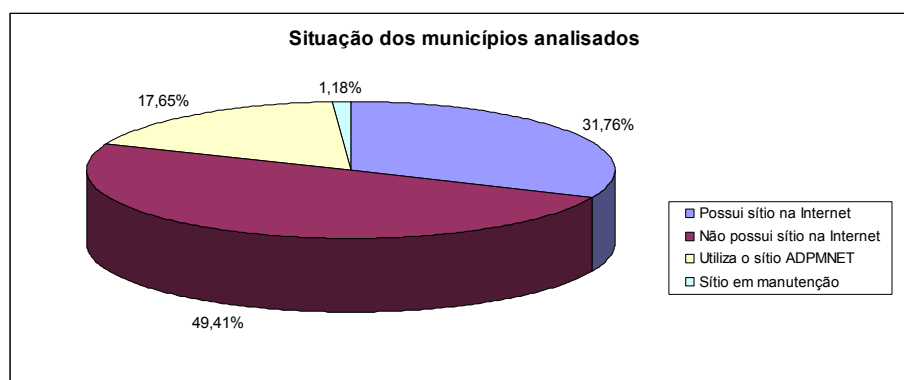


Gráfico 2: Situação dos municípios da amostra no que tange a sítios na *internet*

Fonte: Elaborado pelos autores

No que tange às informações a serem divulgadas pela *internet* analisadas na pesquisa (PPA, Orçamento, LDO, Prestação de Contas, RREO, RGF e Versões simplificadas desses relatórios) cerca de 70% dos municípios estudados não apresentam quaisquer uma dessas informações. Tal fato parece demonstrar que a *internet* ainda é bastante subutilizada pelos administradores públicos dos municípios como forma de demonstrar transparência em sua gestão, conforme elucidado por Silva (2005) e Sacramento e Pinho (2007).

Dos municípios que disponibilizam pelo menos uma das informações analisadas na pesquisa (apenas 29,41%), há uma série de vieses (lacunas) nos relatórios. Geralmente, a maioria das informações financeiras não é apresentada de forma consolidada, isto é,

apresentavam-se de forma fragmentada. Ressalta-se que nenhum dos municípios da amostra apresentava, em seu sítio, todas as informações verificadas na pesquisa.

O relatório apresentado com maior frequência foi o RREO (presente em 30,94% dos sítios pesquisados). Por sua vez, o PPA é a informação menos divulgada pelos municípios (presente em apenas 2,88% dos sítios pesquisados). Uma hipótese para explicar a maior incidência de apresentação do RREO pelos municípios seria o fato dele ser composto principalmente pelo Balanço Orçamentário, que já é instituído desde 1964 pela Lei 4.320.

Uma provável explicação para a menor divulgação do PPA, seria que este plano é instituído por uma lei e que, sendo assim, não é apresentado conjuntamente com os relatórios contábeis pelos municípios, constando somente no histórico da legislação municipal na câmara municipal. O PPA é instituído por lei a cada 4 anos e grande parte dos municípios publicam apenas as informações dos últimos anos.

As informações referentes aos RGF e aos orçamentos estão presentes em 23,02% dos sítios estudados. Em grande parte, os municípios que apresentam estas informações fazem-no pelo sítio www.adpmnet.com.br (este sítio apresenta principalmente três das informações pesquisadas: Orçamentos, RREO e RGF). A divulgação das informações referentes à LDO e à Prestação de Contas, entretanto, é realizada por somente 4,32% dos municípios pesquisados. Por fim, as versões simplificadas dos relatórios são apresentadas em cerca de 11,51% dos sítios dos municípios estudados. O Gráfico 3 resume tais dados.

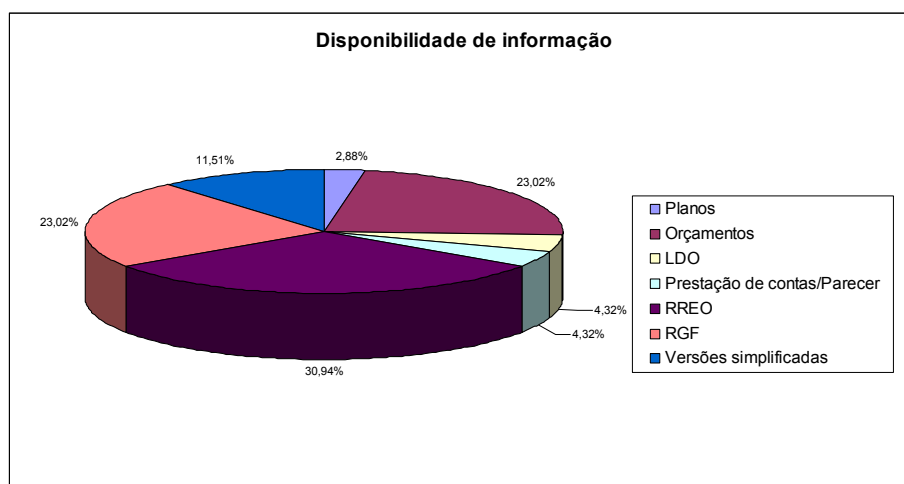


Gráfico 3: Frequência de informações divulgadas nos sítios dos municípios na *internet*

Fonte: Elaborados pelos autores

Tal como apresentado na metodologia deste trabalho, foram selecionados municípios de cada uma das mesorregiões mineiras. O Gráfico 4 apresenta os dados referentes às informações divulgadas por cada uma dessas mesorregiões. Dentre elas, destacam-se o Oeste de Minas e o Sul e Sudoeste de Minas. Esta última, por apresentar maior número de informações e, aquela, por não apresentar quaisquer das informações pesquisadas.

Acredita-se que o fato dos municípios da mesorregião Sul e Sudoeste de Minas serem os que mais evidenciam suas informações deve-se a sua condição econômica bastante estável, tal como destaca Araújo (2007). Entretanto, a mesma explicação não

parece condizente com o fato dos municípios da mesorregião Oeste de Minas não publicarem nenhuma das informações estudadas nesta pesquisa.

Pouco abaixo, no nível de apresentação das informações pesquisadas, encontram-se as mesorregiões Metropolitana de Belo Horizonte e Jequitinhonha, que se destacam bastante das demais. Outra mesorregião que se sobressai, contudo, pela pouca divulgação das informações pesquisadas na *internet*, é o Vale do Mucuri.

Ressalta-se que foi realizado um estudo avaliando a correlação entre o número de habitantes de cada mesorregião e o nível de divulgação de informações. O resultado indicou uma correlação baixa, o que descarta a população como uma possível variável capaz de explicar as variações na divulgação de informações.

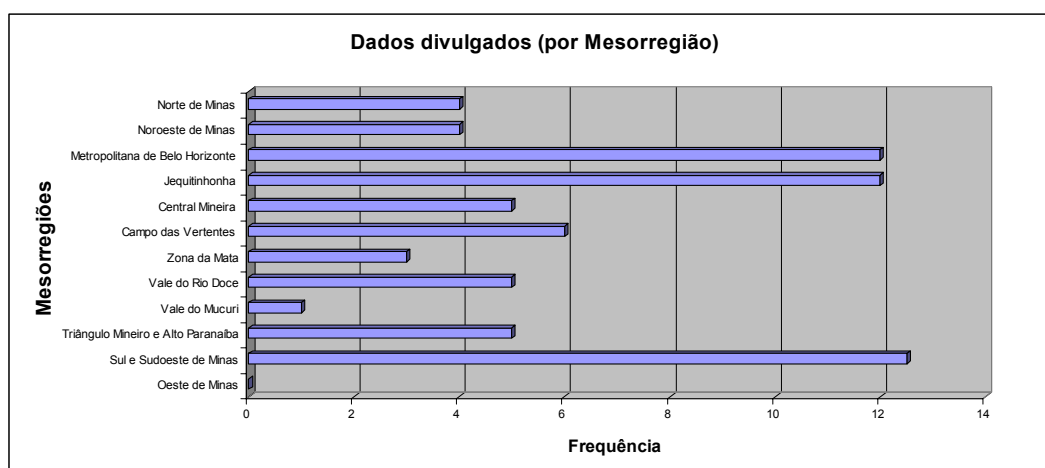


Gráfico 4: Frequência de informações divulgadas nos sites dos municípios na *internet* por mesorregião

Fonte: Elaborados pelos autores

6 CONCLUSÃO

A LRF alterou substancialmente a gestão pública no Brasil. Tal lei inseriu uma série de dispositivos de forma a aumentar os controles sobre as contas públicas. Tais dispositivos auxiliam na transparência da gestão pública, uma vez que demandam uma série de obrigações relacionadas à divulgação de informações, notadamente financeiras, sobre a atuação dos governos em suas diferentes esferas (municipal, estadual e federal). Nesse contexto, a Contabilidade Governamental se apresenta como um dos instrumentos no processo de promoção da transparência na gestão pública, uma vez que é a responsável pela elaboração e publicação das informações financeiras das entidades públicas.

Nesse sentido, a pesquisa apresentada neste trabalho visou analisar se os municípios mineiros divulgam pela *internet*, contribuindo para a transparência da gestão pública, as informações demandadas pelo artigo 48 da LRF. A *internet*, cada vez mais disseminada na atual sociedade, representa um meio eletrônico de comunicação bastante efetivo, indo ao encontro do disposto na LRF. O estudo foi realizado com uma amostra de 85 municípios selecionados aleatoriamente.

Concluiu-se que os administradores públicos mineiros subutilizam todo o potencial da *internet* como meio de comunicação das informações relacionadas às contas públicas, principalmente as de caráter financeiro. Poucos municípios (cerca de 35% deles) utiliza a *internet* para evidenciar as informações demandadas pela LRF. Inicialmente, averiguou-se que grande parte dos municípios mineiros não possui sítios próprios na *internet*. Identificou-se, assim, que a *internet* não é apenas subutilizada como instrumento de transparência na gestão pública, mas também como meio de divulgação do município.

Ressalta-se que muitos municípios, a maioria que não possuíam sítios na *internet*, utilizam os serviços da empresa ADPM para divulgar suas informações. Os gestores públicos desses municípios demonstram estar compromissados com a evidenciação de suas ações, principalmente aquelas de caráter financeiro.

Constatou-se uma substancial divergência entre as informações disponibilizadas pelos municípios de cada mesorregião mineira. Tal resultado era esperado, na medida em que há grandes discrepâncias entre as mesmas, principalmente no campo econômico. A mesorregião que apresentou com maior evidência as informações estudadas na pesquisa foi a mesorregião Sul e Sudoeste de Minas (escore de 12,5). Esta mesorregião se destaca, conforme Araújo et al. (2007), como uma das regiões mais economicamente desenvolvidas do Estado de Minas Gerais. Por outro lado, apesar de ser considerada uma mesorregião relativamente desenvolvida, os municípios selecionados do Oeste de Minas não apresentaram quaisquer informações estudadas, fazendo com que tal mesorregião apresentasse a pior situação em nível de transparência das informações. Uma explicação para isso, talvez seja a seleção de exceções.

Destacam-se as limitações da pesquisa apresentada neste trabalho, que provavelmente comprometem, pelo menos em parte, a generalização de alguns resultados encontrados em uma abordagem indutiva. Primeiramente, o fato de não avaliar se as informações divulgadas referem-se a um ano específico, uma vez que o estudo analisou apenas se as informações são divulgadas na *internet*, independentemente dos anos de competência - 2005, 2006, 2007 ou 2008. Além disso, o estudo realizado analisou apenas se as informações eram divulgadas no sítio, independentemente de sua qualidade (completude, conformidade, dentre outros atributos).

Assim, estudos futuros poderiam explorar com maior profundidade o tema abordado neste trabalho. Como exemplo, pesquisas futuras poderiam abordar com mais ênfase o estudo em municípios específicos de uma mesorregião mineira ou, até mesmo, conseguir informações de municípios de outros estados do país para fins de comparativos. Ademais, novos estudos também poderiam averiguar a qualidade das informações divulgadas e sua conformidade com a LRF.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. de A. *Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base na LC n. 101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN*. São Paulo: Atlas, 2007.

ALESINA, A.; PEROTTI, R. The Political Economy of Budget Deficits. *National Bureau of Economic Research*, n.4.637, Cambridge, 1994.

ARAÚJO, T. F. As inter-relações entre pobreza, desigualdade e crescimento nas mesorregiões mineiras, 1970-2000. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais. 2007.

BERNARDO, D. C. R.; ZIMBALDE, A. L. O uso da *web* e da controladoria na administração pública: inovação municipal. *Rev. Cent. Ciência Administ.* Fortaleza, v. 11, n. 2, p. 154-164, dez. 2005.

BRASIL. Congresso Nacional. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acessado em: 20 de março de 2008.

_____. Congresso Nacional. Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em: 20 de março de 2008.

_____. Congresso Nacional. Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 25 de março de 2008.

_____. Congresso Nacional. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe Sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 15 de março de 2008.

_____. Lei Complementar n.101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.senado.gov.br> Acessado em: 04 de abril de 2008.

CAMPOS, S. R. *Mecanismos de controle fiscal e gestão orçamentária: O caso do Estado do Paraná*. 2005. 107f. Dissertação (Mestrado) - Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.

COOPER, D. R; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORRAR, L. J.; THEÓPHILO, C. R. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração: contabilometria*. São Paulo: Atlas, 2004.

CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. *XI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Ciudad de Guatemala, 7 – 10, nov. 2006.

Da SILVA, L. M. *Contabilidade Governamental*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA, A. B. de H.. *Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2008.

GIUBERTI, A.; C. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. *ENANPEC*, 2005.

GOMES, W. Ciberdemocracia: possibilidades e limites. *Conferência Inaugural do II Congresso Ibérico de Comunicação*, Covilhã, Portugal, 2004.

HAIR, J. F. et al. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Bookman, 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/>>. Acessado em: 25 de março de 2008.

IUDÍCIBUS, S. DE; et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.

JUND, S. *Administração, Orçamento e Contabilidade Pública: Teoria e 830 questões*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MATARAZZO, D. C. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSCOVE et al. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002.

NETO, O. A. P.; CRUZ, F.; VIEIRA, A. L. Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da *internet* como instrumento de publicidade na UFSC. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, jan-jun, ano 3, v.1, n. 5, 2006, p. 135-146.

PUTTOMATTI, G. C. F. Os dois anos de implementação da lei de responsabilidade fiscal no Brasil: avanços e desafios. *VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Lisboa, Portugal, 8-11, 2002.

SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal: um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 1, n. 1, 2007.

SILVA, L. M. da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, S. P. Graus de participação democrática no uso da *internet* pelos governos das capitais brasileiras. *OPINIÃO PÚBLICA*, v. 11, n. 2, Outubro, p. 450-468, 2005.

SLOMSKI, V. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

STICKNEY, C. P.; WEIL, R. L. *Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos*. São Paulo: Atlas, 2001.

TOLENTINO et al. Lei de responsabilidade fiscal: dificuldades e benefícios da implementação e operacionalização na microrregião de Bocaiúva. *Unimontes Científica*, Montes Claros, v.3, n.3, jun./2002.

WEYGANDT et al. *Contabilidade Financeira*. Editora: LTC, 2006.