



Revista Catarinense da Ciência Contábil
ISSN: 1808-3781
ISSN: 2237-7662
revista@crcsc.org.br
Conselho Regional de Contabilidade de Santa
Catarina
Brasil

ÍNDICE DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

VIANA DE SOUZA, FABIA JAIANY; OLIVEIRAARAÚJO, ANEIDE; CORRÊA DA SILVA, MAURÍCIO

ÍNDICE DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 15, núm. 44, 2016

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477550401003>

DOI: <https://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n44p37-48>

Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional.

ÍNDICE DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

PUBLIC ACCOUNTING INFORMATION INDEX: A STUDY IN THE BRAZILIAN MUNICIPALITIES

FABIA JALANY VIANA DE SOUZA

*Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN),
Brasil
fabiajaiany@yahoo.com.br*

DOI: <https://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/>

rccc.v15n44p37-48

Redalyc: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477550401003>

ANEIDE OLIVEIRA ARAÚJO

*Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN),
Brasil
aneide@ufrnet.br*

Recepção: 10 Novembro 2015

Aprovação: 13 Fevereiro 2016

MAURÍCIO CORRÊA DA SILVA

*Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN),
Brasil
prof.mauriciocsilva@gmail.com*

RESUMO:

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar os índices de divulgação de informação contábil pública de municípios brasileiros. A metodologia utilizada foi constituída de pesquisas: qualitativa, descritiva e documental. A técnica de seleção da amostra foi realizada por conveniência e correspondeu aos 100 municípios mais populosos do Brasil, em virtude de concentrarem a maior parcela da população brasileira (aproximadamente 45% da população total). Os resultados revelaram que São Paulo foi aquele com maior pontuação para o índice analisado, com 67,86% dos itens divulgados em seu sítio, seguido por Vitória (64,29%), Londrina e Porto Alegre com (60,71%), Rio de Janeiro (53,57%), Cuiabá e Curitiba com (50%) das práticas observadas nos sítios. Além disso, identificou-se Belford Roxo como o município com o menor índice (7,14%) de divulgação de informações contábeis, seguido por Juazeiro do Norte (10,71%) e Boa Vista (14,30%). Conclui-se que os municípios não estão evidenciando em seus portais eletrônicos informações que permitam aos cidadãos conhecer a sua gestão financeira. Foi observada a existência de entes municipais que não divulgam qualquer dos demonstrativos contábeis exigidos pela legislação vigente e não foi possível perceber nos sítios um estímulo à sociedade para participar da gestão municipal.

PALAVRAS-CHAVE: Índice, Informação contábil, Municípios.

ABSTRACT:

This research aimed at evaluating the levels of disclosure of public financial information from Brazilian municipalities. The methodology consisted qualitative, descriptive and documentary research. The sample selection technique was performed by convenience and corresponded to the 100 most populous municipalities in Brazil, because these municipalities concentrate the largest share of the population (approximately 45% of the total population). The results revealed that São Paulo was the one with the highest score for the analyzed index, with 67,86% of the items published in its site, followed by Victoria (64,29%), Londrina and Porto Alegre (60,71%), Rio de Janeiro (53,57%), Cuiabá and Curitiba (50%) of the practices observed on their sites. In addition, it was identified Belford Roxo as the municipality with the lowest index (7,14%) to disclose its financial information, followed by Juazeiro (10,71%) and Boa Vista (14,30%). It was concluded that the municipalities are not showing in their electronic sites information that enables citizens to learn about the financial management of their municipalities, once it was observed the existence of municipal workers that do not disclose any of the financial statements required by law and, because of that, it is not possible to see in the sites a stimulus for the society to participate in the municipal management.

KEYWORDS: Index, Accounting information, Municipalities.

1 INTRODUÇÃO

Diversas mudanças de paradigmas ocorridas nas últimas décadas do século XX ocasionaram uma reestruturação econômica que transformou o modelo de desenvolvimento industrial em um modelo

informacional. Essas mudanças também afetaram toda a sociedade, que passou a se adaptar e aprendeu a conviver com esse novo cenário. Foi nesse contexto que as reformas administrativas dos estados ocorreram, com a finalidade de modernizar e flexibilizar as instituições públicas. As discussões que envolvem essas reformas giram em torno de ações que apresentam como prioridade a prestação dos serviços públicos, especialmente, seu acesso e utilização, os quais podem ser melhor desenvolvidos com o uso de tecnologias de informação e comunicação. Essa situação pode desencadear, por consequência, uma melhor participação da população na gestão da Administração Pública (MEDEIROS, 2004).

Portanto, a gestão municipal, diante das crescentes mudanças impostas pela globalização e pelas tecnologias de informação e comunicação, associadas às necessidades da sociedade e dos recursos públicos limitados, vem impondo aos governantes uma nova maneira de gerenciar a gestão pública. Essa nova gestão do setor público deve estar preparada para as exigências de um ambiente mais complexo e em constante modificação. Diante dessa perspectiva, toda a tecnologia disponível em prol da sociedade deve ser utilizada, pois a atual realidade do mundo caminha para uma economia mais globalizada e tem o conhecimento como seu principal alicerce (FUNAI; REZENDE, 2011).

A Internet vem ganhando mais espaço na sociedade a cada dia. Incentiva pesquisas que visem contribuir para uma melhor exploração desse mecanismo. Tem permitido aos gestores públicos um momento único no relacionamento com a população, possibilitando, potencialmente, o controle e uma maior interação da sociedade com a Administração Pública, seja criticando ou opinando pela prestação de bens e serviços ofertados.

Segundo Silva e Moreira (2006), a Internet já marcou seu espaço como ferramenta de comunicação na Administração Pública. Entretanto, é fundamental que os governantes públicos disponibilizem informações que possibilitem a participação da sociedade por meio do controle social e adotem mecanismos que assegurem uma maior transparência. Que não se tornem analfabetas funcionais, ou seja, é necessário que os indivíduos não somente saibam ler ou escrever, mas também que sejam capazes ou não de revelar as habilidades que a leitura e a escrita lhes proporcionam (RIBEIRO; VÓVIO; MOURA, 2002).

Segundo Cruz e Ferreira (2008), a transparência deve ser visualizada como um fator necessário para a administração democrática. Sofre influência do grau e da forma como se dá o acesso dos usuários à informação, uma vez que é possível identificar dificuldades de assimilação das informações dos atos dos entes públicos e, até mesmo, a ausência da transparência do poder público diante de seus usuários. Dessa forma, é relevante ressaltar que ela não é apenas divulgação de dados. É necessário que essas informações sejam compreendidas por seus usuários, devendo ser apresentadas à sociedade em linguagem clara e objetiva e sem maiores dificuldades.

As primeiras diretrizes estabelecidas para essa transparência tiveram início com a Lei nº. 4.320/64. No entanto, sua concretização aconteceu com a entrada em vigor da Lei Complementar nº. 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e mais recentemente com a publicação da Lei de Acesso à Informação e da Lei Complementar 131/2009.

A LRF elaborou mecanismos em seu Art. 48 para garantir a transparência da gestão fiscal, como, por exemplo: divulgação em meios eletrônicos de acesso ao público dos planos; orçamentos; leis de diretrizes orçamentárias; relatórios de prestações de contas e respectivos pareceres prévios; relatórios resumidos da execução orçamentária e gestão fiscal, assim como, as versões simplificadas de tais documentos, o que permite o acompanhamento pela sociedade da procedência das informações evidenciadas.

A Lei de Acesso estabeleceu procedimentos e prazos para que as unidades se posicionassem a respeito dos pedidos de informação apresentados por qualquer pessoa, física ou jurídica, definindo obrigações de transparência e criando a necessidade de um Serviço de Informações ao Cidadão em todos os órgãos e entidades do Poder Público, que devem contar com pessoa subordinada ao dirigente máximo do órgão para monitorar a implementação da Lei e assegurar o seu cumprimento (BRASIL, 2012).

A Lei Complementar 131/2009, denominada Lei da Transparência Federal, causou acréscimos e modificação de dispositivos à LRF, no que se refere à transparência da gestão fiscal. Inovou ao determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em meios eletrônicos de acesso público.

Portanto, realizar um mapeamento da atual situação da transparência pública em âmbito municipal tem como pilar a necessidade de conhecer se os municípios brasileiros disponibilizam as informações contábeis exigidas pela legislação vigente.

Diante desse contexto, da relevância do tema e da disponibilidade de dados para os municípios brasileiros com relação aos portais eletrônicos, o presente estudo busca responder ao seguinte problema: Quais são os índices de divulgação de informação contábil pública dos municípios brasileiros? Com base no problema, esta pesquisa tem como objetivo geral avaliar os índices de divulgação de informação contábil pública dos municípios brasileiros.

O artigo tem a perspectiva de provocar discussões entre gestores públicos, usuários e estudiosos de áreas afins sobre a importância da transparência em âmbito público e de contribuir para a fomentação de estudos relacionados a essa temática. Para isso, o trabalho apresenta, além desta seção de introdução, o embasamento do estudo, constituído da apresentação dos conceitos da literatura existentes acerca da Sociedade da Informação, a metodologia que norteará o estudo, os resultados da pesquisa e, por fim, as considerações finais.

2 SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO

A Sociedade da Informação está embasada nas tecnologias de informação e comunicação (TIC) e nas ações que envolvem a aquisição, o armazenamento, o processamento e a disponibilização de informação por meio de meios eletrônicos. Essas tecnologias não promovem transformações na população por si só. No entanto, são usadas pela sociedade em seus contextos sociais, econômicos e políticos, passando a constituir a Sociedade da Informação, que corresponde a uma nova comunidade local que vem surgindo no mundo globalizado.

Segundo Coelho (2001), nos processos que têm a finalidade de implantar uma sociedade da informação, deve ocorrer o reconhecimento de que uma das medidas mais importantes a ser adotada é o desenvolvimento de ações referentes ao estabelecimento de um governo que se adapte às necessidades da nova Era do Conhecimento. Essa adaptação ocorre no sentido de proporcionar, por meio das TICs, melhorias nos processos de gestão interna da Administração Pública e da prestação de serviços à população.

Dentre as razões consideradas como elementos fundamentais para a inserção das TICs pelos governantes públicos em seus processos de administração interna e de prestação de serviços à sociedade, são destacados por Diniz et al. (2009, p.24) os seguintes: “o uso intensivo das TIC pelos cidadãos, empresas privadas e organizações não governamentais; a migração da informação baseada em papel para mídias eletrônicas e serviços online e a necessidade de maior eficiência do governo”.

Em virtude disso, temas como eficiência, eficácia, transparência, mecanismos de controle, qualidade do gasto público e prestação de contas são aspectos discutidos na formulação de programas de e- governo. Segundo Diniz et al. (2009), a implantação desses temas em políticas públicas e em programas de governo, torna necessário o uso de tecnologias e faz com que os programas de governo eletrônico se tornem uma medida pioneira na utilização dessas ferramentas.

Na visão de Moreira et al. (2010), o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação tem correspondido a um diferencial competitivo no âmbito de implantação das políticas governamentais, uma vez que podem melhorar a promoção da democratização, por meio de uma maior transparência e a accountability das ações dos gestores públicos. Entre os pressupostos básicos de uma democracia representativa está o governo visível. Os gestores devem tornar públicos não somente as ações que desenvolvem, mas, também,

disponibilizar todas as informações relativas à gestão dos recursos públicos, proporcionando, assim, uma Administração Pública mais transparente e próxima da sociedade.

Fernandez e Molina (2005) esclarecem que as TICs apresentam como uma de suas contribuições o fato de proporcionar à população uma Administração Pública mais transparente e eficaz na oferta de serviços, especialmente aqueles relacionados aos de informação. Os governantes públicos vêm se beneficiando dessas novas tecnologias para maximizar sua eficácia, o que melhora a gestão interna da administração pública e a relação entre os gestores públicos e cidadãos.

Dessa forma, constata-se que os sistemas de informação têm sido implantados em várias esferas do governo, possibilitando que um grande número de serviços online e informações de interesse público sejam disponibilizados. Contribuem para geração de um aprofundamento da democracia e da cidadania, ao permitir um fluxo de informações e ideias relacionadas com a Administração Pública.

Esse contexto permite observar que as novas tecnologias apresentam potencial para construir uma nova relação entre governo e cidadãos, ao se pressupor que possibilitam uma Administração Pública mais eficiente, democrática e transparente, o que pode ocorrer por meio de uma maior participação virtual da população na elaboração das políticas públicas (OECD, 2001), o que pode permitir uma mudança significativa e relevante para a construção da boa governança.

As tecnologias de comunicação passaram a ser utilizadas no Brasil como elementos de modernização do governo no final da década de 1980. A partir de 1990, em paralelo ao desenvolvimento da internet, o processo de Reforma Administrativa do Estado foi ganhando uma maior notoriedade. O Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado foi criado no ano de 1995 e correspondia, segundo Aguiar et al. (2013):

um modelo onde a gestão se solidifica na confiança, na descentralização da decisão, em formas flexíveis, na horizontalização de estruturas, na descentralização de funções, no incentivo à criatividade, na redução dos níveis hierárquicos, na avaliação sistemática, na capacitação permanente, na orientação para o cidadão-cliente, no controle por resultados e qualidade e participação.

Apesar da relevância das transações envolvendo o uso da Internet para o governo, os seus benefícios não estavam sendo visualizados em plenitude, situação que começou a mudar com a publicação do Decreto nº 1.048 de 1994, que previa a administração dos recursos das TICs no Governo. Esse decreto criou o Sistema de Recursos de Informação e Informática que ficou conhecido como Administração Eletrônica, em virtude de ser responsável pela administração interna do governo (AGUIAR et al., 2012).

Nessa perspectiva, é relevante discutir que a formulação e a implementação da política de utilização das TICs no Brasil ganharam um maior impulso com um conjunto de outros projetos. Entre eles, o programa Sociedade da Informação foi um dos mais importantes, tendo o Ministério de Ciência e Tecnologia como responsável pelas ações que buscavam a solidificação da economia e o crescimento do contato da população com os benefícios decorrentes do uso das TICs.

O Livro Verde foi publicado no segundo semestre do ano 2000 e é responsável por apresentar os detalhes dessas ações. Esse livro foi formulado pelo Programa Sociedade da Informação no Brasil e define ações prioritárias para uma Sociedade da Informação. Além disso, disponibiliza discussões sobre as oportunidades e os riscos que poderão ser enfrentados quando da implantação de tais medidas.

Aguiar et al. (2013) explicam que à medida que os governantes passaram a utilizar as tecnologias de informação para as suas ações, verificaram a necessidade de transformá-las em políticas do Estado. Em virtude disso, elas podem ser visualizadas como instrumentos de suporte ao movimento de Reforma do Estado. Portanto, uma Proposta de Política de Governo Eletrônico para o Poder Executivo no ano 2000 foi estabelecida pelo governo. Essa proposta apresentou a relevância das TICs como apoio ao movimento de modernização do Estado, por meio do melhor fornecimento de serviços e de informações à população e da redução de custos e do controle social sobre as ações do governo. Para isso, esse projeto definiu diversas ações de governo eletrônico entre os órgãos que constituem a administração direta.

Já no ano de 2001 foi criada a Infraestrutura de Chaves Públicas, por meio da publicação da Medida Provisória nº 2.200, de 28 de junho de 2001, que ficou sob a responsabilidade do Instituto de Tecnologia da Informação. Essa medida provisória possibilitou a utilização de assinaturas eletrônicas, de certificação digital e permitiu a garantia legal dos documentos de tramitação eletrônica. Associado ao início da prestação de serviços, por meio da Internet, foram desenvolvidas regulamentações, conhecidas como cartilhas padrões Brasil e-gov, para aperfeiçoar a prestação de tais serviços e o fornecimento de informações por meios eletrônicos (AGUIAR et al., 2012).

A utilização das TICs no Brasil está associada a dois tipos de visões, uma instrumental e outra emancipatória. Na primeira, observa-se a utilização das TICs na oferta de serviços e informações para a sociedade, fornecedores e servidores, mantendo relação com características do governo eletrônico: disponibilização de informações e serviços públicos; prestação de contas públicas; promoção do ensino a distância e alfabetização digital; promoção da difusão cultural; promoção da aquisição de bens e serviços via Internet. A emancipatória utiliza as TICs como mecanismo de democracia e participação da sociedade no governo, mantendo as seguintes características: possibilita a formação de novas redes sociais e políticas e novas formas de participação democrática; possibilita a criação de uma esfera pública virtual para a prática da cidadania.

Conforme Pinho (2008), as TICs têm sido implantadas na Administração Pública por meio do e-gov ou governo eletrônico, que corresponde a uma informatização de atividades internas desses governos e a interação com a população. Uma das formas centrais dessa informatização é o desenvolvimento de portais governamentais, por meio dos quais o setor público apresenta sua identidade, seus propósitos, suas realizações e disponibiliza serviços e informações para os cidadãos.

Portanto, o governo eletrônico pode ser compreendido como a capacidade de oferta de serviços aos cidadãos, associado com a dinamização dos processos públicos de forma integrada, ou seja, envolvendo todas as instâncias de âmbito público, por meio das inovadoras tecnologias de informação e comunicação, visando à integração, transparência, governabilidade e à democracia. Assim, observa-se que as TICs deram um novo movimento as relações do Estado para com a sociedade, situação que vem contribuir para melhorar a governabilidade, os processos internos do Estado e a prestação de serviços à população.

A legislação vem se adequando aos anseios da sociedade, ao evoluir para a criação de políticas de acesso à liberdade da informação. A Lei da Transparência determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e a Lei de Acesso à Informação cria mecanismos oportunizando ao cidadão o acesso às informações públicas, o que fortalece a accountability.

Segundo Cruz (2010), a transparência para a gestão pública contempla dois aspectos: aquele referente à disponibilidade de informações e aquele relacionado ao controle social exercido pela população. A partir dessas duas vertentes, observa-se que a primeira abordagem deve processar-se de maneira ampla, clara e acessível, para que a segunda possa atuar de maneira eficaz.

Na última década, o Brasil avançou em transparência pública, especialmente com relação à transparência das despesas públicas, ao implementar a Lei Complementar 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A Controladoria Geral da União (CGU) lançou, em novembro de 2004, o Portal da Transparência, que tem o objetivo de assegurar a boa e correta aplicação dos recursos públicos, aumentando a transparência da gestão pública, ao permitir que o cidadão acompanhe como os recursos públicos estão sendo utilizados, e, assim, ajudar na fiscalização (CGU, 2013).

Em 2009, a edição da Lei Complementar 131, denominada Lei da Transparência Federal, causou acréscimos e modificação de dispositivos à LRF, no que se refere à transparência da gestão fiscal, inovando ao determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária

e financeira, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em meios eletrônicos de acesso público.

O acesso à informação pública foi reconhecido como um direito fundamental. O Brasil é o 89º país a editar sua norma de acesso às informações públicas e passa a fazer parte das nações que transformaram a cultura do segredo para a do acesso, da lógica da informação como um favor para a da informação como um bem público, em busca de produzir uma sociedade mais bem informada, com direitos humanos ainda mais protegidos, com administrações públicas mais transparentes, eficientes e eficazes, e com cidadãos mais conscientes de seus direitos e responsabilidades coletivas (CGU, 2011).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Beuren et al. (2003) sugerem que a pesquisa seja delineada quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Quanto aos objetivos, este estudo é caracterizado como pesquisa descritiva, que, de acordo Gil (1999), tem como finalidade descrever as características de determinada população ou fenômeno.

Com relação aos procedimentos, foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental. Martins e Theóphilo (2009) esclarecem que a pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema, com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas etc., para fornecer a plataforma teórica do estudo. Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009) explicam que a pesquisa documental é caracterizada pela busca de informações em documentos que ainda não receberam qualquer tratamento científico.

Quanto à discussão sobre o problema, esse estudo é caracterizado como sendo qualitativo, pois não emprega instrumental estatístico para análise dos dados, seu foco de interesse é amplo e dela faz parte a obtenção de dados descritivos mediante, contato direto e interativo do pesquisador com a situação objeto de estudo.

O universo deste estudo foram todos os municípios brasileiros. Para seleção da amostra utilizou-se como critério os 100 municípios mais populosos do Brasil, em virtude de concentrarem a maior parcela da população brasileira (aproximadamente 45% da população total do Brasil), o que permite inferir que esta pesquisa irá investigar a governança eletrônica e a divulgação de informação contábil pública de uma parcela significativa da população. Dessa forma, o critério utilizado para a seleção de tal amostra foi a conveniência e o grau de confiança da pesquisa refere-se apenas aos dados coletados na amostra pesquisada.

Quadro 1 – Municípios que fizeram parte da amostra do estudo

Município	População	Município	População	Município	População
São Paulo/SP	11.244.369	Cuiabá/MT	551.350	São Vicente/SP	332.424
Rio de Janeiro/RJ	6.323.037	Juiz de Fora/MG	517.872	Pelotas/RS	327.778
Salvador/BA	2.676.606	Joinville/SC	515.250	Vitória/ES	325.453
Brasília/DF	2.562.963	Londrina/PR	506.645	Caucaia/CE	324.738
Fortaleza/CE	2.447.409	Niterói/RJ	487.327	Canoas/RS	324.025
Belo Horizonte/MG	2.375.444	Ananindeua/PA	471.744	Itaquaquecetuba/SP	321.854
Manaus/AM	1.802.525	Belford Roxo/RJ	469.261	Franca/SP	318.785
Curitiba/PR	1.746.896	Campos dos Goytacazes/RJ	463.545	Caruaru/PE	314.951
Recife/PE	1.536.934	São João de Meriti/RJ	459.356	Ponta Grossa/PR	311.697
Porto Alegre/RS	1.409.939	Aparecida de Goiânia/GO	455.735	Blumenau/SC	309.214
Belém/PA	1.392.031	Caxias do Sul/RS	435.482	Vitória da Conquista/BA	306.374
Goiânia/GO	1.301.892	Porto Velho/RO	426.558	Paulista/PE	300.611
Guarulhos/SP	1.222.357	Florianópolis/SC	421.203	Ribeirão das Neves/MG	296.376
Campinas/SP	1.080.999	Santos/SP	419.757	Petrópolis/RJ	296.044
São Luís/MA	1.011.943	Mauá/SP	417.281	Uberaba/MG	296.000
São Gonçalo/RJ	999.901	Vila Velha/ES	414.420	Santarém/PA	294.774
Maceió/AL	932.608	Serra/ES	409.324	Petrolina/PE	294.081
Duque de Caxias/RJ	855.046	São José do Rio Preto/SP	408.435	Guarujá/SP	290.607
Teresina/PI	814.439	Macapá/AP	397.913	Cascavel/PR	286.172
Natal/RN	803.811	Mogi das Cruzes/SP	387.241	Boa Vista/RR	284.258
Nova Iguaçu/RJ	795.212	Diadema/SP	386.039	Taubaté/SP	278.724
Campo Grande/MS	787.204	Campina Grande/PB	385.276	Limeira/SP	276.010
São Bernardo do Campo/SP	765.203	Betim/MG	377.547	Governador Valadares/MG	263.594
João Pessoa/PB	723.514	Olinda/PE	375.559	São José dos Pinhais/PR	263.488
Santo André/SP	673.914	Jundiaí/SP	370.251	Suzano/SP	262.568
Osasco/SP	666.469	Carapicuíba/SP	369.908	Santa Maria/RS	261.027
Jaboatão dos Guararapes/PE	644.699	Piracicaba/SP	364.872	Praia Grande/SP	260.769
São José dos Campos/SP	627.544	Monte Claros/MG	361.971	Mossoró/RN	259.886
Ribeirão Preto/SP	605.114	Maringá/PR	357.117	Volta Redonda/RJ	257.996
Contagem/MG	603.048	Cariacica/ES	348.933	Foz do Iguaçu/PR	256.081
Uberlândia/MG	600.285	Bauru/SP	344.039	Gravataí/RS	255.762
Sorocaba/SP	586.311	Rio Branco/AC	335.796	Várzea Grande/MT	252.709
Aracaju/SE	570.937	Anápolis/GO	335.032	Juazeiro do Norte/CE	249.939
Feira de Santana/BA	556.756				

Fonte: IBGE (2010).

Os sites oficiais dos municípios foram obtidos por meio da ferramenta de busca do www.google.com.br. Caso a página principal dos municípios não apresentasse informações a respeito das variáveis analisadas, uma nova busca era realizada para verificar se existia outro órgão do município que permitisse a consulta das informações relacionadas à divulgação de informação contábil pesquisada.

A coleta de dados foi desenvolvida com o levantamento de todos os municípios envolvidos na pesquisa. O período de coleta de dados correspondeu de 1º de junho de 2013 a 28 de agosto de 2013. Foram retirados da amostra do estudo quatro municípios: Governador Valadares, Uberlândia, Volta Redonda e Brasília. Os

três primeiros, em virtude de seus sítios não estarem disponíveis para acesso durante o período de realização da pesquisa, e o outro, por se tratar da capital federal e possuir características que a diferencia dos demais entes pesquisados.

Para a realização deste estudo foi utilizado o índice de divulgação de informação contábil pública por meio dos itens listados no Quadro 2.

Durante a coleta de dados foi atribuído 1 para o sítio que apresentava o item analisado e 0 para aquele que não divulgava em seu portal eletrônico tal item. A pontuação máxima que os municípios podiam obter era 28 pontos, ou seja, 100% de divulgação para as informações contábeis públicas pesquisadas.

Quadro 2 – Variáveis de análises de divulgação de informações públicas

Plano Plurianual (PPA) em vigência	Relatório de Prestação de Contas
Planos Plurianuais (PPA) anteriores	Balanço Orçamentário
Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) em vigência	Balanço Patrimonial
Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) anteriores	Balanço Financeiro
Lei Orçamentária Anual (LOA) em vigência	Demonstração das Variações Patrimoniais
Leis Orçamentárias Anuais (LOA) anteriores	Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO)
Divulgação das alterações no orçamento aprovadas pelo Legislativo Municipal	Versão Simplificada do RREO
Divulgação dos orçamentos e/ou prestações de contas dos órgãos descentralizados ou empresas municipais	Relatórios de Gestão Fiscal (RGF)
Divulgação de informações qualitativas sobre a destinação das operações de crédito realizadas pelo município	Versão Simplificada do RGF
Apresentação da evolução da arrecadação tributária no município	Parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas referente às prestações de contas do último exercício
Divulgação das licitações abertas nas diversas modalidades	Divulgação de informações sobre a estrutura ou política de controle interno municipal
Divulgação das licitações concluídas nas diversas modalidades	Divulgação do montante da dívida municipal
Políticas de combate da sonegação promovidas pelo município	Divulgação de informações sobre a evolução da dívida municipal em relação ao anos anteriores
O município possui <i>link</i> para o Portal Contas Públicas para divulgação das informações previstas na Lei nº 9.755/1998	Políticas de incremento da receita própria municipal

Fonte: Cruz (2010).

4 RESULTADOS DA PESQUISA

A Tabela 1 apresenta os municípios com as melhores pontuações para esse índice. Nela constata-se que, dentre os municípios pesquisados, São Paulo foi aquele com maior pontuação para o índice de informações contábeis públicas, com 67,86% dos itens divulgados em seu sítio, seguido por Vitória (64,29%), Londrina e Porto Alegre com (60,71%), Rio de Janeiro (53,57%), Cuiabá e Curitiba com (50%) das práticas observadas nos sítios. Além disso, identificou-se Belford Roxo como o município com o menor índice (7,14%) de divulgação de informações contábeis, seguido por Juazeiro do Norte (10,71%) e Boa Vista (14,30%)

Tabela 1 – Municípios com melhores índices de divulgação de informações contábeis públicas

Ranking	Municípios	Índice de informações contábeis públicas
1º	São Paulo	67,86
2º	Vitória	64,29
3º	Londrina Porto Alegre	60,71
4º	Rio de Janeiro	53,57
5º	Cuiabá Curitiba	50,00
6º	Juiz de Fora	46,43
7º	Salvador Belo Horizonte	42,86

Fonte: Resultados da pesquisa.

Acrescenta-se a essas informações que em média os municípios pesquisados apresentaram 34% de informações contábeis públicas divulgadas em seus portais na Internet, e que o desvio padrão encontrado foi de 13,02. Assim, verificou-se que o índice de divulgação de informações contábeis públicas variou para mais ou menos em torno de 13, ou seja, as práticas variaram, no geral, até 47.

Constatou-se que os municípios têm apresentado poucas informações contábeis públicas e que a maioria deles têm atendido, em parte, à divulgação pública exigida pela Lei nº 4.320/64 - Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal - e no Art. 48, da Lei Complementar nº 101, de 4/5/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. O Art. 101 da Lei nº 4.320/64 discorre que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais.

O Art. 48 da LRF dispõe que deve ser dada ampla divulgação, em meios eletrônicos de acesso público, aos seguintes documentos: 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; assim como a transparência deve estar assegurada por meio do incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

O atendimento parcial a esse artigo refere-se ao fato de que apenas o PPA, a LDO, a LOA, o RREO e o RGF são divulgados pelos municípios. Não foi verificado um estímulo à participação popular por meio de audiências públicas, durante as etapas de elaboração e de discussão dos planos. Foi verificada inexistência de divulgação dos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas referentes às prestações de contas do último exercício. Ainda é relevante discutir que o PPA, a LDO, a LOA, o RREO e o RGF foram os itens mais evidenciados dentre os municípios pesquisados.

Dessa forma, verifica-se que a maior parte dos municípios pesquisados evidencia suas contas públicas mesmo que parcialmente em seus sítios individuais ou em sítios de outros órgãos da Administração Pública, fato que demonstra uma preocupação dos governantes em transparecer suas contas para os cidadãos. Vale salientar que elas não estão em conformidade com o Art.48 da LRF, pois sempre nos sítios não é disponibilizada alguma informação ou então elas se encontram desatualizadas e não representam a realidade.

Ressalta-se que a transparência estabelecida na LRF não deve ser confundida com apenas a divulgação das informações, visto que para atingir seu objetivo principal, permitir um controle social mais efetivo, parte-se do pressuposto de que, conhecendo a situação das contas públicas, o cidadão terá muito mais condições de cobrar, exigir, fiscalizar. Desse modo, as informações devem possuir uma linguagem clara, objetiva, sem maiores dificuldades, para que possam ser compreendidas pela sociedade.

Com relação aos balanços públicos, verificou-se que muitos dos municípios apenas disponibilizavam as demonstrações contábeis do exercício anterior, não apresentando uma série histórica de tais relatórios contábeis, fato que dificulta a realização de uma análise comparativa do desempenho dos municípios ao longo dos anos. Constatou-se que a Demonstração das Variações Patrimoniais, mesmo sendo um dos demonstrativos contábeis públicos exigidos pela Lei 4.320/64, foi o balanço público menos visualizado entre os municípios.

Além do Art. 48 da LRF, outra determinação de apresentação das contas públicas é determinada pela Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998, que estabelece a criação de uma “Homepage”, na Internet, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), com a finalidade de divulgar informações a respeito das contas públicas. A preocupação contida na LRF com a publicação e a divulgação das contas públicas em meios eletrônicos de acesso público e com o controle social vem reforçar a Lei 9.755/98 e é um avanço, tendo em vista seus objetivos.

A Lei nº. 9.755/98 estabelece a divulgação de dados e informações sobre os montantes de cada um dos tributos arrecadados; os recursos recebidos; os valores de origens tributárias entregues e a entrega e expressão numérica dos critérios de rateio; os relatórios resumidos da execução orçamentária; os orçamentos do exercício e os respectivos balanços do exercício anterior; os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as comunicações ratificadas pela autoridade superior; as relações mensais de todas as compras feitas pela administração direta ou indireta.

Constatou-se a inexistência de link para o Portal Contas Públicas nos sítios dos municípios pesquisados, o que permite inferir que não estão divulgando as informações previstas na Lei nº 9.755/98, por meio desse portal. O fato da não existência de sanções para o descumprimento dos dispositivos estabelecidos na Lei nº 9.755/98 proporciona o esquecimento dos entes da federação para o atendimento dessa lei, situação que dificulta o controle social exercido pelos cidadãos.

Quando são analisadas informações referentes à mostra do processo da evolução da arrecadação tributária nos municípios, identifica-se deficiência na evidenciação de tais informações, uma vez que quando era disponibilizado algo a respeito, deixava-se de apresentar a evolução dos recebimentos tributários no decorrer dos anos. Portanto, faz-se necessário que os municípios passem a divulgar em seus portais eletrônicos ferramentas de consulta que possibilitem ao cidadão ter contato com a evolução da arrecadação tributária.

A análise dos itens referentes às licitações permitiu observar a existência de links que possibilitam aos usuários dos sítios terem acesso apenas a informações genéricas das licitações. Portanto, era possível ter contato com informações que apresentavam quais processos licitatórios estavam abertos, sem a disponibilização de seus editais e de seus resultados. Somente com acesso de login e senha era possível alcançar esse tipo de informação na maioria dos sítios.

Esses resultados constatarem que os municípios não estão evidenciando em seus portais eletrônicos informações que permitam aos cidadãos conhecer a gestão financeira, uma vez que foi observada a existência de entes municipais que não divulgam qualquer dos demonstrativos contábeis exigidos pela legislação vigente. Além disso, não foi possível perceber nos sítios um estímulo à sociedade para participar da gestão municipal. Essa constatação torna claro que tais municípios necessitam observar que apenas a implantação das tecnologias da informação sem um incentivo à participação da sociedade não garante uma interação entre governo e sociedade, dificultando um eficaz controle social.

Com o intuito de contribuir para os resultados da presente pesquisa, os achados encontrados foram confrontados com o valor correspondente à Lei de Orçamento Anual (LOA) por habitante, tendo em vista

que nem sempre a quantidade de habitantes coincide com o acesso a recursos financeiros disponibilizados a esse ou aquele ente estatal. Tais resultados são apresentados no quadro abaixo:

Quadro 3 – Índice de divulgação de informação contábil pública x LOA/habitante

Município	Índice	LOA/Por habitante	Município	Índice	LOA/Por habitante
Campos dos Goytacazes	28,24	5.089,42	Foz do Iguaçu	51,18	2.044,54
Vitória	64,29	4.838,01	Teresina	47,65	1.974,83
Santos	41,76	4.348,61	João Pessoa	44,12	1.945,75
São Bernardo do Campo	50,59	3.990,55	Duque de Caxias	25,88	1.907,28
Jundiaí	55,29	3.691,72	São Luís	26,47	1.873,73
Betim	40,00	3.427,65	Contagem	37,06	1.866,42
Curitiba	50,00	3.327,15	Fortaleza	54,71	1.866,37
São Paulo	67,86	3.277,34	Boa Vista	22,94	1.856,61
Rio de Janeiro	53,57	3.081,15	Suzano	28,82	1.834,21
São José dos Campos	52,35	3.031,67	Gravataí	36,47	1.826,20
Belo Horizonte	42,86	3.030,69	Vila Velha	33,53	1.795,54
Caxias do Sul	56,47	2.970,44	Natal	48,24	1.712,70
Campinas	45,88	2.970,05	Mossoró	22,00	1.656,61
Blumenau	45,88	2.927,89	Santa Maria	29,41	1.610,91
Volta Redonda	41,76	2.892,71	Mauá	28,82	1.600,74
Campo Grande	42,35	2.859,03	Manaus	43,53	1.598,19
Niterói	23,53	2.847,38	Ponta Grossa	37,65	1.575,29
Canoas	43,53	2.813,26	Maceió	28,24	1.554,73
Sorocaba	48,82	2.802,23	Rio Branco	23,53	1.535,90
Piracicaba	48,24	2.760,11	Guarujá	20,59	1.533,96
Joinville	42,94	2.706,85	Campina Grande	32,35	1.507,55
Ribeirão Preto	51,76	2.706,39	Belém	44,71	1.473,20
São José do Rio Preto	48,82	2.589,56	Monte Claros	32,35	1.453,23
Taubaté	28,82	2.570,67	Salvador	42,86	1.414,92
Santo André	40,59	2.557,54	Petrolina	10,59	1.387,02
Diadema	30,00	2.515,16	Franca	40,59	1.386,28
Florianópolis	55,29	2.481,35	Cariacica	33,53	1.378,20
São José dos Pinhais	32,94	2.454,54	Caruaru	15,60	1.371,44
Petrópolis	39,41	2.407,00	Cascavel	40,59	1.361,92
Bauru	29,41	2.401,67	Vitória da Conquista	30,59	1.357,15
Limeira	47,65	2.400,35	Aparecida de Goiânia	27,06	1.330,05
Mogi das Cruzes	28,82	2.380,28	Caucaia	17,06	1.304,58
Londrina	60,71	2.324,01	Santarém	30,59	1.279,55
Goiânia	36,47	2.308,65	Juazeiro do Norte	17,65	1.276,64
Uberaba	41,18	2.304,53	Itaquaquecetuba	25,88	1.270,89
Osasco	40,00	2.304,08	Várzea Grande	22,33	1.232,23
Recife	54,12	2.281,10	Carapicuíba	8,82	1.154,42
Cuiabá	50,00	2.275,59	João Pessoa dos Guararapes	32,35	1.150,93
Guarulhos	48,24	2.246,61	Feira de Santana	37,06	1.134,62
Aracaju	54,12	2.235,59	Olinda	20,00	1.110,09
Serra	44,71	2.222,14	Macapá	22,30	1.102,04
Praia Grande	21,45	2.214,44	Nova Iguaçu	18,24	1.064,46
Porto Alegre	60,71	2.207,63	Paulista	28,24	1.044,59
Porto Velho	47,06	2.207,63	Belford Roxo	16,47	1.004,22
Maringá	40,59	2.132,22	Ananindeua	30,00	948,45
Juiz de Fora	46,43	2.118,35	Ribeirão das Neves	21,18	918,36
Anápolis	19,41	2.062,98	São Gonçalo	38,24	895,22
São Vicente	25,29	2.058,22	São João de Meriti	13,45	882,55

Fonte: Resultados da pesquisa.

Com base na análise realizada, constata-se que, dentre os municípios pesquisados, aqueles que apresentaram maior valor correspondente à LOA por habitante foram Campos dos Goytacazes (5.089,42), Vitória (4.838,01) e Santos (4.348,61). Esses, por sua vez, tiveram índices de informação contábil pública de, respectivamente, 28,24; 64,29 e 41,76. Observa-se, com isso, que, com exceção de Vitória, os demais municípios que tiveram maiores valores correspondentes à LOA por habitante não foram acompanhados de um bom desempenho no que se refere à divulgação de informação contábil pública. Além disso, identificou-se São João do Meriti (882,55), São Gonçalo (895,22) e Ribeirão das Neves (918,36) como os municípios que tiveram os menores valores da razão da LOA/habitante e que apresentaram os índices de 13,45; 38,24 e 21,18 para divulgação de informação contábil pública.

5 CONCLUSÕES

O estudo objetivou avaliar o índice de divulgação de informação contábil pública dos municípios brasileiros. Para atingir tal finalidade, foi utilizado um índice resultante da análise de variáveis de divulgação de informações contábeis públicas, selecionadas com base no estudo de Cruz (2010). Para o cálculo do índice era atribuído 1 para o sítio que apresentava o item analisado e 0 para aquele que não divulgava em seu portal eletrônico tal item. A pontuação máxima que os municípios podiam obter era 28 pontos, ou seja, 100% de divulgação para as informações contábeis públicas pesquisadas. Foram selecionados por conveniência para a realização da pesquisa os 100 municípios mais populosos do Brasil, o que limita tal estudo para generalizações, em virtude de não ter correspondido a todo universo de municípios brasileiros.

Constatou-se que a maior parte dos municípios pesquisados evidencia suas contas públicas mesmo que parcialmente em seus sítios individuais ou em sítios de outros órgãos. Muitos dos entes pesquisados apenas disponibilizava mas demonstrações contábeis do exercício anterior, com deficiência na evidenciação de informações referentes à evolução de sua arrecadação tributária e com informações gerais sobre processos licitatórios abertos.

Verificou-se que São Paulo foi aquele com maior pontuação para o índice analisado, com 67,86% dos itens divulgados em seu sítio, seguido por Vitória (64,29%), Londrina e Porto Alegre, com (60,71%), Rio de Janeiro (53,57%), Cuiabá e Curitiba, com (50%) das práticas observadas nos sítios. Além disso, identificou-se Belford Roxo como o município com o menor índice (7,14%) de divulgação de informações contábeis, seguido por Juazeiro do Norte (10,71%) e Boa Vista (14,30%).

Observou-se que os gestores públicos dos municípios pesquisados têm exercido, em parte, a accountability, uma vez que divulgam informações referentes às suas ações. No entanto, não as detalham no sentido de que a população possa avaliar as informações apresentadas nos demonstrativos. Não permitem analisar o nível de sucesso resultante da gestão das finanças públicas e não incentivam a participação da sociedade em audiências públicas no processo de elaboração e no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

Além disso, constatou-se que os municípios não estão evidenciando em seus portais eletrônicos informações que permitam aos cidadãos conhecer a gestão financeira. Foi observada a existência de entes municipais que não divulgam qualquer dos demonstrativos contábeis exigidos pela legislação vigente e não foi possível perceber nos sítios um estímulo à sociedade para participar da gestão municipal.

Portanto, para que os cidadãos acreditem nas ações da Administração Pública é indispensável que eles passem a exercer o controle social diante da destinação dos recursos públicos e, para que esse controle possa ser desenvolvido, é fundamental que a sociedade receba informações da aplicação desses recursos. Para que esse repasse de informações aconteça, é necessário que a Administração Pública possua uma contabilidade

bem estruturada e com condições de apresentar aos cidadãos os atos e fatos administrativos em seus relatórios contábeis.

Dessa forma, os governos devem prestar contas de maneira objetiva e clara, a fim de que a sociedade tenha condições de exercer efetivo controle sobre as ações dos administradores governamentais. Quando as Demonstrações Contábeis passarem a ser evidenciadas de forma transparente e com fácil entendimento, poderão contribuir para o aumento do controle exercido pela sociedade.

Recomendam-se outras pesquisas para que seja verificada como se encontra a divulgação de informação contábil pública em novas amostras de estudo e no sentido de que sejam observadas as causas que impossibilitam que a governança eletrônica seja implantada mais eficazmente pelos entes públicos, em virtude da relevância do tema. A divulgação da informação contábil torna mais transparente a forma de funcionamento do governo e possibilita aos diversos grupos da sociedade a capacidade de controlar com inteligência o Estado, permitindo um controle social mais atuante.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, E. L. et al. O uso de padrões tecnológicos na prestação de serviços públicos e no relacionamento com o Governo Federal. Disponível em: <<http://www.governoeletronico.gov.br/anexos/o-uso-de-padroes-tecnologicos-naprestacao-de-servicos-publicos-e-no-relacionamento-com-o-governo-federal/view>>. Acesso em: 24 nov. 2013.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRASIL. **Constituição Federal**: Texto Constitucional de 5 de outubro de 1988. ed. Atual. Brasília: Senado Federal, 2011.
- COELHO, E. M. Governo eletrônico e seus impactos na estrutura e na força de trabalho das organizações públicas. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 52, n. 2, p. 111-138, abr./jun. 2001.
- CRUZ, C. F. **Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros**. 2010. 140f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2010.
- CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. de S. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, art. 1, p. 1-14, 2008.
- DINIZ, E. H. et al. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 1, p. 23-48, jan./fev. 2009.
- FUNAI, M. T.; REZENDE, D. A. Governo eletrônico na gestão municipal: avaliação dos serviços eletrônicos da prefeitura de São José dos Pinhais (Paraná). **Gestão & Regionalidade** - v. 27, n.80, mai./ago.2011.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEDEIROS, P. H. R. **Governo eletrônico no Brasil: aspectos institucionais e reflexos na governança**. 2004. 314 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Mestrado em Administração. Universidade de Brasília, Brasília, 2004.
- MOREIRA, C. H. A. Políticas Públicas de governo eletrônico: uma análise das práticas de controle e avaliação na gestão de convênios das entidades privadas sem fins lucrativos com o Governo Federal. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 3., 2010, Brasília. **Anais...** Brasília: CONSAD, 2010.
- OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **OECD Economic Surveys: Brazil 2011**, Avaliação da ocde sobre o sistema de integridade da administração pública. OECD Publishing. doi: 10.1787/eeco_surveys-bra-2011-en, 2011.

- PINHO, J. A. G. Portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia e pouca democracia. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.42, n.3, p. 471-93, maio/Jun. 2008.
- RIBEIRO, V. M; VOVIO, C. L; MOURA, M. P. Letramento no Brasil: alguns resultados do indicador nacional de alfabetismo funcional. **Educação e Sociedade**. Campinas, v. 23, n.81, p. 49-70, dez. 2002.
- SILVA, L. M. da; MOREIRA, S. V. A Internet como instrumento de comunicação organizacional no setor público. **UNIrevista**, São Leopoldo, v. 1, n. 3, jul. 2006.

CC BY-NC-ND