



Revista de Ciências da Administração

ISSN: 1516-3865

rca.cse@contato.ufsc.br

Universidade Federal de Santa Catarina
Brasil

Gonçalves Franco, Luciane Maria; Alcides Rezende, Denis; de Carvalho Figueiredo, Frederico; do Nascimento, Cristiano

NÍVEL DE DIVULGAÇÃO ELETRÔNICA DA CONTABILIDADE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ NO AMBIENTE DA INTERNET

Revista de Ciências da Administração, vol. 16, núm. 38, abril-, 2014, pp. 140-153
Universidade Federal de Santa Catarina
Santa Catarina, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273530344010>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

NÍVEL DE DIVULGAÇÃO ELETRÔNICA DA CONTABILIDADE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ NO AMBIENTE DA INTERNET

Level of Electronic Disclosure of Public Accounting of Municipalities of Paraná in the Internet Environment

Luciane Maria Gonçalves Franco

Doutoranda em Gestão Urbana pela PUC-PR. Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Pontifícia Universidade Católica do Paraná e TCE-PR. Curitiba, PR. Brasil. E-mail: lutc@tce.pr.gov.br

Denis Alcides Rezende

Professor Titular do Mestrado e Doutorado em Gestão Urbana. Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Curitiba, PR. Brasil. E-mail: denis.rezende@pucpr.br

Frederico de Carvalho Figueiredo

Doutorando em Gestão Urbana pela PUC/PR. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, PR. Brasil.
E-mail: frederico_miarelli@hotmail.com

Cristiano do Nascimento

Pesquisador e Mestre em Contabilidade. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, PR. Brasil.
E-mail: cristiano.nascimento.cont@gmail.com

Resumo

O objetivo é identificar o nível de transparência eletrônica dos demonstrativos contábeis nos municípios paranaenses, dispostos no ambiente da internet. A pesquisa apresenta abordagem descritiva, *ex post facto*, transversal, realizada no mês de outubro do ano de 2011. O estudo é fundamentado na legislação e em literatura da Ciência Contábil e da Administração Pública. Dentre aspectos relevantes, detectou-se que 81,25% dos municípios com 50.000 ou mais habitantes disponibilizam os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal em suas páginas eletrônicas e este índice cai para 29,43% nos municípios com menos de 50.000 habitantes. É expressivo o número de municípios que não faz uso eletrônico para dar publicidade a seus atos, correspondendo a 70,57%, ou seja, 259 municípios dentre o total pesquisado. Ressalta-se que a transparência das contas públicas reveste-se de limitações do ponto de vista de disponibilidade de informações, logo, necessita-se de aprimoramento e viabilização em benefício dos resultados.

ABSTRACT

The objective is to identify the level of electronic transparency of financial statements in municipal districts, arranged in the internet environment. The research presents descriptive approach, *ex-post facto*, held in October of 2011. The study is based on legislation and literature of Accounting Science and Public Administration. Among respects, it was found that 81.25 % of municipalities with 50,000 or more inhabitants provide reports of the Fiscal Responsibility Law in their web pages and this figure drops to 29.43% in municipalities with fewer than 50,000 inhabitants. It is a significant number of municipalities that do not use electronics to publicize their acts , corresponding to 70.57 %, or 259 municipalities out of the total surveyed. It is emphasized that transparency of public accounts is of limitations in terms of availability of information, so he will need improvement and viability for the benefit of the results.

Keywords: Public Sector. Disclosure. Public Accounts.

Palavras-chave: Setor Público. Disclosure. Contas Públicas.

1 INTRODUÇÃO

Princípios como a Evidenciação e a Publicidade têm sido consagrados como fundamento da gestão fiscal responsável, ao prescreverem a necessidade de ampla divulgação de atos, procedimentos, relatórios e demonstrações financeiras à sociedade. Ambos são originários do disciplinamento de condutas de gestores de organizações privadas; no entanto, foram adotados pela administração pública brasileira, os quais denotam o conceito de transparência, que agrupa a estes preceitos o controle de resultados. Dessa forma, no cerne da transparência está a comunicação efetiva dos resultados dos serviços gerados pelo poder público diretamente ao cidadão, mediante formas alternativas disponíveis à ampla gama de interessados.

Nesse contexto, com o fito de atender às demandas sociais e legais e para iniciar o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, foram adotados conceitos e procedimentos inerentes à denominada de “*The New Public Management (NPM)*” assim entendida por uma Nova Gestão Pública, que desde as suas menções preliminares nos trabalhos de Hood (1995) busca a conjugação de experiências e técnicas gerenciais entre o setor público e o privado. Esse autor descreve as principais características da *NPM* como sendo a desagregação das organizações em entes geridos separadamente; busca de maior concorrência entre as organizações; utilização de práticas de gestão comuns ao setor empresarial; maior disciplina no uso dos recursos e na busca de alternativas de desonerar a prestação de serviços; e ainda, a adoção de medidas de desempenho e de controle (HOOD, 1995). De forma secundária, tais práticas prestigiam a divulgação da informação, de forma particular, a financeira e a contábil.

O princípio da transparência, portanto, vem alcançando no contexto de gestão fiscal responsável extrema importância, vez que, ao revestir-se de valores peculiares de evidenciação ou *disclosure*, que primam pela necessidade da veiculação de informação contábil dotada das características úteis e qualitativas, anuncia um novo padrão de informar, cuja qualidade e utilidade devem atingir os potenciais interessados: os responsáveis pelas tomadas de decisões e os cidadãos. Tais características qualitativas e úteis, de acordo com *International Accounting Standards Board*

(2010), podem ser descritas como sendo: relevância, comprehensibilidade, oportunidade, tempestividade e confiabilidade, além de transparência, consistência, veracidade e credibilidade. É dessa forma que a internet tem sido instrumento indispensável e ágil de viabilizar a divulgação dos resultados das contas públicas, cuja obrigatoriedade ganhou espaço a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei Complementar n. 131/2009, bem como da Lei de Acesso à Informação, como veículo de alcance dos cidadãos.

Diante deste panorama e observado que a transparência das contas públicas constitui atributo essencial da gestão responsável, orienta-se o presente estudo pela seguinte questão fundamental: qual o nível de transparência, em meio ao ambiente da internet, praticado por gestores dos municípios paranaenses acerca da divulgação dos demonstrativos contábeis previstos em lei? Nesse contexto, emerge como objetivo principal identificar o nível de transparência eletrônica dispensado aos demonstrativos contábeis dos municípios paranaenses, dispostos no ambiente da internet. Nesse sentido, busca-se verificar o atendimento às disposições legais no tocante à transparência de suas prestações de contas e relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), considerando-se a internet como a principal forma complementar de divulgação.

Para o alcance do objetivo proposto, executa-se a observação da frequência dos demonstrativos contábeis do setor público publicadas na internet, particularizadas em Leis Orçamentárias (LO), Prestações de Contas anuais (PCA), Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) e Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e suas versões simplificadas, elementos obrigatórios em face das normas brasileiras de contabilidade e legislação aplicável a esta matéria. Torna-se também relevante a identificação do contingente de municípios que instituiu página na internet e qual o tipo de vínculo estabelecido para fins de divulgar informações aos interessados.

Sendo assim, a pesquisa identifica o grau de frequência de disponibilidade dos relatórios sobre as contas públicas de municipalidades de todo o Estado do Paraná, além de contemplar os anseios do gestor público, este, responsável pelas tomadas de decisões, e do cidadão contribuinte, no tocante à transparência sobre a aplicação dos recursos públicos, orientando-os ao exercício da vigilância e da cidadania. A transpa-

rência das contas públicas, tal como o cumprimento dos princípios da evidenciação e da publicidade, constituem conduta de respeito e responsabilidade para com todos os municípios. Diante do exposto, o presente estudo mostra-se relevante pelo fato de demonstrar objetivamente o nível de transparência e divulgação das demonstrações contábeis exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, as quais que possam despertar o interesse tanto no ambiente acadêmico quanto ao cidadão em geral, para fomento do interesse, aprendizado e participação popular no que se refere ao controle, destinação e uso adequado dos recursos públicos.

O artigo está estruturado em seis seções sequenciais, com início nesta (i) introdução, seguida (ii) pela revisão teórica que expõe aspectos atinentes a prestações de contas, demonstrativos da LRF, definições de publicidade, transparência, evidenciação da informação contábil e divulgação através da internet, bem como ainda, das características básicas do Estado do Paraná. Segue-se da (iii) metodologia, da (iv) análise de dados e finaliza com as (v) considerações finais e as (vi) referências.

2 REVISÃO TEÓRICA

A presente revisão teórica expõe aspectos basilares relativos à prestação de contas e aos demonstrativos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), definições de publicidade, transparência, *disclosure* e evidenciação da informação contábil, bem como faz breve explanação acerca da comunicação, da divulgação na internet e cidade digital, encerrando a visitação teórica de outras fontes com características do Estado do Paraná.

2.1 Prestação de Contas e Demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A contabilidade é a ciência que subsidia o homem de ferramentas para atendimento de necessidades desde os tempos remotos. A função das demonstrações contábeis, segundo Fuji e Slomski (2003), é prover os seus usuários internos e externos, de informações úteis e confiáveis, de caráter preditivo, não refletindo apenas fatos passados, mas a retratar a realidade econômica das empresas, para fins de tomada de decisão.

A Contabilidade aplicada ao Setor Público brasileiro está inserida no complexo campo das Finanças Públicas, sendo interpretada também pelo Direito Financeiro, no qual vários agentes portadores de distintos interesses e diversificada formação acadêmico-profissional cuidam em elaborar a estrutura da contabilidade brasileira.

A Constituição Federal, em seu artigo 70, estabeleceu normativa de prestação de contas por parte dos Chefes dos poderes públicos, a fim de possibilitar verificação do cumprimento do dever público para com o cidadão, relativamente à prestação de serviços públicos.

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988, art. 70)

Um dos principais instrumentos regulatórios sobre normas de contabilidade para o setor público é a Lei Federal n. 4.320/64, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito federal, vigente e em plena aplicação até os dias atuais. A derivar da normativa constitucional, o texto da Lei impõe conteúdo e forma das Leis Orçamentárias, quais sejam, Plano Plurianual, a vigorar a cada quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a estabelecer os caminhos e metas anuais para consecução do Plano Plurianual (PPA) e sua ligação com a Lei Orçamentária Anual (LOA), também chamada de Orçamento-Programa, e que cuida de definir valores para cada dotação ou rubrica contida neste planejamento.

A apresentação das prestações de contas públicas, para fins de acompanhamento e fiscalização pelos órgãos de controle interno e externo, obedece à doutrina contábil e a outras normativas editadas pelo Conselho



Federal de Contabilidade e dos Tribunais de Contas no país, as quais conjugam o sistema de controle legal e informação contábil, e instituiu formas e condições de elaboração dos balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, dentre outros artefatos contábeis ou instrumentos de que a contabilidade gerencial possa fazer uso para a consecução dos seus objetivos. (ESPEJO *et al.*, 2009)

Art. 89 A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

[...]

Art. 101 Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17 (BRASIL, 1964)

Diante do exposto acerca da prestação de contas e demonstrativos contábeis, salienta-se a perspectiva da responsabilidade pelos resultados, a qual Iudíibus, Marion e Pereira (2003, p. 10), sintetizam *accountability* como a “[...] responsabilidade do gestor profissional de prestar contas [...]”, ou seja, de organizar o processo mediante Demonstrações Financeiras exigidas pela legislação. Para Koppell (2005), a transparéncia é o principal objetivo da prestação de contas, enquanto que a prestação de contas é o conceito central da administração pública. O referido autor enumera cinco tipos de responsabilidade no tocante ao ato de prestar contas: a transparéncia, a responsabilidade pessoal, a controlabilidade, a responsabilidade institucional e a capacidade de efetivar resultados aos cidadãos. Também Laskawy (2007), presidente interino do *International Accounting Standards Board (IASB)* corrobora esse posicionamento ao afirmar que transparéncia e responsabilidade têm sido pedras angulares do processo de normatização da contabilidade, processo este que vem se intensificando ao longo dos anos.

Na década de 2000, foi editada a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, esta que trouxe nova força e roupagem aos ditames das antigas normativas, expondo em seu teor referência a comandos para o equilíbrio das contas públicas, mediante cumprimento

de regras metodológicas e limites para a gestão dos recursos, a iniciar na ação planejada do orçamento público através de metas definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), passando ao Orçamento-Programa, e tangencia o equilíbrio das contas públicas mediante controle de gastos, prioriza a transparéncia dos resultados e vincula, por fim, seus preceitos e resultados às sanções da Lei de Crimes Fiscais – Lei Federal n. 10.028/00, de 19 de outubro de 2000.

Assim, a transparéncia da gestão fiscal, conforme o artigo 48 da LRF, é assegurada pela divulgação dos planos, dos orçamentos, das prestações de contas e o respectivo parecer prévio, do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal e das versões simplificadas desses documentos. Além da ampla publicidade que há de ser dada à prestação de contas dos poderes públicos, a Lei de Responsabilidade estabeleceu demonstrações contábeis específicas, de publicidade obrigatória (artigos 52 a 55), chamados de Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), de periodicidade bimestral e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), de periodicidade de elaboração e publicidade quadrimestral ou semestral.

O teor do RREO demonstra o resumo da realização das receitas e da execução das despesas públicas, inclusive o detalhamento dos recursos destinados ao ensino e à saúde e à previdência, em dado período de tempo. A publicidade do RREO é bimestral para todos os entes da federação. Enquanto que o RGF conterá demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, bem como operações de crédito. No último quadrimestre, o RGF será acrescido dos demonstrativos referentes ao montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro, e às inscrições em restos a pagar. O RGF será elaborado a cada quadrimestre do exercício financeiro, facultada a elaboração semestral a municípios com menos de cinquenta mil habitantes. Ambos os relatórios deverão ser publicados em até 30 dias de sua elaboração.

2.2 Publicidade e Transparéncia

O princípio da publicidade tem previsão constitucional (artigo 37 da Constituição Federal) como regra elementar a nortear a administração pública:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos (BRASIL, 1988)

Para Castro e Garcia (2008, p. 22) a publicidade “[...] refere-se à divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição. O princípio da publicidade visa propiciar conhecimento e controle ao povo em geral”. Essa afirmativa está em pleno acordo com o texto constitucional e obriga o gestor público ao exercício da ampla transparéncia de todos os atos e fatos que apresentem valores vinculados a receitas arrecadadas ou despesas executadas, formas de estruturação das contas públicas, gastos em áreas prioritárias como a educação e a saúde, oriundos dos impostos e contribuições do cidadão.

Na mesma esteira, Platt Neto *et al.* (2007, p. 78) concluem que “[...] do princípio da publicidade, extrai-se que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social”. Os serviços públicos ofertados aos municípios representam o conjunto de atividades-meio e de atividades-fim colocadas à sua disposição e que visam a proporcionar o maior grau possível de bem estar social da coletividade. (SLOMSKI, 2009)

O conceito de publicidade alcançou expressão máxima quando a Lei de Responsabilidade Fiscal reservou capítulo exclusivo ao tema “Transparéncia, Controle e Fiscalização” que destaca o seguinte.

Art. 48 São instrumentos de transparéncia 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)

Também Nascimento e Debus (2002, p. 104) tecem comentários à efetivação da transparéncia quando definem, à luz das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal, os artefatos contábeis que serão disponibilizados ao público em geral, a saber:

A transparéncia da gestão pública exige também incentivo à participação popular e pela realização de audiências públicas, tanto durante a elaboração como no curso de sua discussão dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

Por sua vez, as contas apresentadas pelo Chefe do poder Executivo devem estar à disposição do público, tanto no âmbito do Poder Legislativo como do órgão técnico responsável pela sua elaboração.

Recentemente editada a Lei Complementar Federal n. 131/2009, de 27 de maio de 2009, trouxe maior amplitude ao conceito de transparéncia das demonstrações contábeis de publicidade obrigatória ao setor público, pois definiu que a transparéncia deve ser assegurada também mediante a participação popular em audiências públicas, a disponibilidade de informações pormenorizadas sobre a execução de receitas e despesas e a adoção de sistema integrado de administração financeira com padrão mínimo de qualidade.

Art. 48

Parágrafo único. A transparéncia será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (BRASIL, 2009)

A Lei Complementar n. 131/09 disciplinou prazos para a disponibilização dos referidos elementos, quais sejam: de um ano para a União, para os Estados, para



o Distrito Federal e para os Municípios com mais de cem mil habitantes. Os grupos são estabelecidos conforme a população, e, por conseguinte, amplia-se para dois anos o prazo de adequação de Municípios que tenham entre cinquenta e cem mil habitantes e, ainda, noutro grupo, estende-se a quatro anos o prazo para que Municípios com até 50 mil habitantes divulguem estas informações completas. Ao descumprimento desses prazos ficam os entes federativos impedidos de receberem transferências voluntárias, sem prejuízo da aplicação das sanções penais cabíveis.

No Paraná foi editada a Lei Complementar n. 350/2011, vigente a partir de janeiro de 2012, que obriga as administrações municipais a divulgarem em diário oficial eletrônico e mídia impressa todos os atos do Executivo, do Legislativo e do Judiciário. Há regulamentação também por parte da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado para prestação de contas municipal, cuja apreciação, por parte de órgãos fiscalizadores, obedece forma, prazos e conteúdos específicos, definidos na referida Lei Complementar do Paraná (LC-PR) n. 113/2005, que assim descreve a disciplina:

Art. 26. As prestações de contas, bem como, os respectivos pareceres prévios, evidenciarão os principais aspectos da Gestão Fiscal como parte integrante da avaliação anual.

Art. 27. Os pareceres prévios, julgamentos de gestão anual e avaliação da gestão fiscal, bem como, instruções técnicas e opinativos integrantes, serão objeto de ampla divulgação, inclusive por meio eletrônico, ficando disponíveis para consulta de qualquer interessado, após trânsito em julgado. (PARANÁ, 2005)

Ademais, a Lei de acesso à informação, ou seja, a Lei Federal n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, criou novos critérios para garantir ao cidadão que é dever do Estado franquear o direito fundamental de acesso à informação, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (artigo 5º). Cabe também destaque ao §2º do artigo 8º da referida lei, ao dispor que os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

Assim, observa-se que divulgação das contas públicas em meio eletrônico é ato complementar às formas tradicionais de publicação em jornais de grande circulação instituídos como órgãos oficiais de municípios, normalmente por Lei municipal. Ressalte-se que no Paraná há, ainda, possibilidade de os poderes públicos, inclusive os municípios, publicarem seus atos e contas públicas, unicamente por meio da internet, fato este que tem sido alvo de discussões e críticas por parte de diversas ordens jurídicas. A exemplo dessa prática, autorizada por lei, o próprio Tribunal de Contas do Estado publica todos seus atos no periódico Diário Eletrônico do Tribunal de Contas, disponível na página: <www.tce.pr.gov.br>. Essa é uma determinação originária da Lei Estadual n. 14.704, de 1º de junho de 2005, e do artigo 166, da Lei Complementar Estadual n. 113/2005.

2.3 A Evidenciação da Informação Contábil: *Disclosure*

A evidenciação está associada ao conceito de transparência, dessa forma, pode ser definida como a disseminação de informação relevante e confiável acerca do desempenho operacional, financeiro, das oportunidades de investimento, da governança, dos valores e riscos (BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH, 2004). De outra forma, a palavra “*disclosure*” pode ser compreendida como “divulgação”, cujo termo comumente é utilizado para a divulgação de informações e também evidenciação.

Nesse sentido, a evidenciação traduz requisito fundamental para a realização do objetivo principal da ciência contábil: fornecer informações para a tomada de decisões. Ao utilizar-se da evidenciação, a contabilidade descreve em seu trabalho final, o máximo de detalhamento relevante, transparência, comprehensibilidade dos dados coletados, a fim de obter um processo de interação efetiva entre usuários e o sistema contábil.

O International Accounting Standards Board (2010) dá destaque às características úteis e qualitativas da informação contábil, atribuindo a esta a necessidade de adoção de um novo padrão de informar, rigorosamente dotado de plena evidenciação ou *disclosure*. Tais características qualitativas e úteis são descritas como relevância, comprehensibilidade, oportunidade, tempestividade e confiabilidade, além da garantia de

transparência, consistência, veracidade e credibilidade. Veja-se que Iudícibus (2004, p. 110) define evidenciação como *disclosure* e diz que “[...] está ligada aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários.” Na visão do autor a evidenciação pode ser expressa na frase “[...] não tornar os demonstrativos enganosos”.

Também Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) já abordavam a divulgação de informações financeiras, destacando que o papel e a visão do usuário: “[...] a quantidade de informação a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe”. Como visto, na esfera governamental, o mais recente édito, a Lei Complementar Federal n. 131/2009, também determinou que todas as entidades gestoras de recursos públicos disponibilizem na internet, informações detalhadas sobre suas contas e, portanto, verifica-se uma conjugação de normativas e dos princípios de evidenciação, publicidade e transparência a fim de que seja garantida a plena comunicação dos resultados das contas públicas aos cidadãos contribuintes.

2.4 A Divulgação no Ambiente da Internet

A internet revela singular potencial de volume de informações, facilitada por seus inúmeros serviços e vantagens subjacentes na comunicação de longa distância. A internet permite a comunicação, em tempo real, entre diversas pessoas e seu conteúdo informativo de alta diversidade a torna um dos principais meios de comunicação da atualidade (BARBOSA, 2009). É reconhecido que ainda existem desvantagens, como o acesso em localidades distantes dos grandes centros, as quais nem sempre superam aquelas presentes nos demais meios de comunicação, como rádio, televisão e jornais.

Platt Neto *et al.* (2007, p. 89) mencionam em seus estudos sobre publicidade e transparência de contas públicas que a internet ainda é subutilizada para fins de divulgação dos resultados das prestações de contas. Os autores esclarecem que menos de 12% da população brasileira é usuária da internet, gerando o chamado *apartheid digital*. Desses usuários, grande parte ainda desconhece os potenciais da rede mundial de computadores e as páginas governamentais não estão em sua rotina na navegação, mesmo por questões culturais.

Como meio de fortalecimento das relações entre o governo e o cidadão, estudiosos têm-se reunido em importantes fóruns nacionais, pelo que se destaca o Congresso de Informática Pública realizado pelo Instituto Conhecimento, Inovação e Práticas de TI na Gestão Pública (CONIP, 2008), para apresentação de iniciativas de modernização do serviço público, atendimento ao cidadão, gestão administrativa e das finanças públicas. A definição e a adoção de padrões internacionalmente aceitos para *web* têm sido discutidas como meio de contribuir para a evolução da rede eletrônica. O uso de padrões *web* para páginas na internet, nas aplicações de governo eletrônico também vai beneficiar os cidadãos na sua diversidade de interesses e de recursos.

Para Platt Neto *et al.* (2007, p. 89), “[...] mais do que uma exigência legal, a publicação de informações na internet pode ser uma opção de política de gestão”. A divulgação de informações governamentais em meio eletrônico está inserida nas iniciativas de Governo Eletrônico (e-gov) e, no Paraná, são utilizadas diferentes formas de inserção de páginas na rede internacional, sejam elas, governamentais, institucionais ou mesmo comerciais. Desse modo, a publicidade nos meios eletrônicos, *a priori*, não deve substituir, mas complementar, a ampla publicidade que há de ser dispensada às prestações de contas e aos relatórios contábeis e financeiros do poder público por meio dos órgãos oficialmente instituídos.

Como recurso de tecnologia da informação, a internet (a rede mundial de comunicações) juntamente com a intranet (quando se refere ao meio ambiente interno) e extranet (quando se conectam redes distintas em longa distância ou externas) podem contribuir para a divulgação de informações (REZENDE, 2010). Juntamente com o planejamento estratégico das organizações públicas e municípios, as informações na internet se constituem como instrumentos de transparência pública (REZENDE, 2011). Mais do que uma exigência legal, a publicação de informações na internet pode ser uma opção de política de gestão a ser utilizada de forma ampla. (PLATT NETO *et al.*, 2007)

Como instrumento coadjuvante surge também Cidade Digital Estratégica, que pode ser entendida como o ambiente de aplicação dos recursos da tecnologia da informação na gestão do município e no franchamento de informações e serviços aos cidadãos. Visa,



além de oferecer internet aos cidadãos, por meio de recursos convencionais, e incluí-los na rede mundial de computadores, a possibilitar acesso aos sistemas de informações não somente por parte dos agentes públicos municipais, mas também aos cidadãos (REZENDE, 2012). Nesse ambiente, torna-se de vital importância a disponibilização de dados e informações sobre as contas públicas, de maneira a franquear ao cidadão o pleno exercício do controle social.

2.5 Características do Estado do Paraná

O Estado do Paraná conta com uma população de aproximadamente 10.266.737 habitantes, segundo o censo do IBGE (2010), que corresponde a 5,53% da população brasileira. Possui 399 municípios, dos quais se registra a capital de Curitiba, com cerca de 1.746.896 habitantes. Seus grandes centros demográficos, além da capital, com mais de 200 mil habitantes são as cidades de Londrina, Maringá, Ponta Grossa, Cascavel, São José dos Pinhais, Foz do Iguaçu, e Colombo. (IPARDES, 2008)

O Estado é o quinto mais rico do Brasil, de acordo com o PIB (IBGE, 2010), e está atrás de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, e, neste sentido, têm relevância o centro industrial na região metropolitana de Curitiba ladeado pela cidade de Araucária, os portos marítimos localizados nos municípios de Paranaguá e de Antonina, bem como o turismo da Região Oeste, com sua principal representação na cidade de Foz do Iguaçu e municípios localizados às margens do Lago da Usina de Itaipu.

Para os municípios de todo o país, a Lei de Responsabilidade Fiscal faz identificação de três grandes grupos populacionais para fins de aplicação das disciplinas da Lei, em municípios com até 50.000 habitantes e municípios com 50.001 ou mais, além de prescrever condições especiais para aqueles que possuem igual ou mais de 200.000 habitantes. Importa, portanto, inferir neste estudo que o Paraná, considerando o Censo (IBGE, 2010), possui oito cidades com 200 mil ou mais habitantes, 10 municípios com margem demográfica de 100.000 a 199.999 habitantes, 14 municípios de 50.000 a 99.999 habitantes, totalizando o grupo de 50.000 ou mais habitantes em 32 municípios, ao passo que são 367 os municípios com população de até

50.000 habitantes. Tal distribuição, por conseguinte, consta agrupada no Quadro 1.

| DISTRIBUIÇÃO DEMOGRÁFICA DOS MUNICÍPIOS PARANAENSES | | |
|---|----------------------|--|
| Grupos por número de habitantes | Número de municípios | Municípios paranaenses |
| 200.000 ou mais habitantes | 8 | Curitiba, Londrina, Maringá, Ponta Grossa, Cascavel, São José dos Pinhais, Foz do Iguaçu, Colombo. |
| De 100.000 a 199.999 habitantes | 10 | Guarapuava, Paranaguá, Apucarana, Toledo, Araucária, Pinhais, Campo Largo, Arapongas, Almirante Tamandaré e Umuarama. |
| De 50.000 a 99.999 habitantes | 14 | Cambé, Piraquara, Campo Mourão, Sarandi, Fazenda Rio Grande, Paranavaí, Francisco Beltrão, Pato Branco, Cianorte, Telêmaco Borba, Castro, Rolândia, Irati, União da Vitória. |
| Menos de 50.000 habitantes | 367 | Os demais municípios. |

Quadro 1: Distribuição demográfica dos municípios paranaenses por grupos

Fonte: Adaptado de IBGE (2010)

3 METODOLOGIA

O presente artigo apresenta os resultados de um estudo descritivo realizado durante o mês de outubro do ano de 2011, na busca de todos os sites e portais eletrônicos dos municípios do Estado do Paraná. Foi utilizado o canal ou mecanismo Google® (<http://www.google.com.br>), para a busca de todos os endereços eletrônicos dos 399 municípios existentes no Estado, com o intuito de formação de banco de dados consistente à apuração do censo de municípios.

Destarte, pode ser feito o enquadramento como abordagem descritiva, *ex post facto*, transversal, que se pautou na busca dos sites de todas as cidades existentes no Estado. Quanto ao objetivo, a abordagem descritiva visa a descobrir “quem, o que, onde, quando ou quanto”, que em estudos *ex post facto* os “[...] pesquisadores não têm controle sobre as variáveis no sentido de poderem manipulá-las [...]” e que os estudos transversais “[...] são feitos uma vez e representam um instantâneo de um determinado momento” (COOPER;

SCHINDLER, 2003, p. 128). Identifica-se a fonte como primária de dados, eis que a exploração é realizada diretamente na internet, sobre os documentos preparados diretamente pelos servidores municipais.

A análise dos dados é predominantemente qualitativa, pois, mesmo fundamentada nos dados encontrados mediante aplicação do recurso da estatística, salienta-se que as inferências assumem caráter reflexivo acerca dos desdobramentos e relevância dos resultados encontrados. Com base no entendimento proposto pelo referencial bibliográfico utilizado como orientação para construção deste estudo é que são pautadas as inferências feitas acerca dos resultados dispostos no presente estudo.

A pesquisa é fundamentada em legislação vigente no país e na literatura acadêmico-científica da Ciência Contábil e da Administração Pública. Assim, foram trazidos a estudo trechos da Constituição Federal e das Leis e regulamentos que norteiam os princípios da evidenciação, da publicidade e da transparência das contas públicas e verificado o cumprimento desses dispositivos mediante a verificação de publicidade na internet das leis de natureza orçamentária, das prestações de contas e pareceres prévios, do relatório resumido da execução orçamentária e do relatório de gestão fiscal, bem como de seus relatórios simplificados. Para a avaliação dos resultados foi utilizada a média ponderada móvel, cujas inferências foram feitas a partir dos percentuais de níveis de publicidade.

4 ANÁLISE DOS DADOS

O primeiro aspecto verificado durante a pesquisa foi a existência de variedade na extensão de endereços eletrônicos, que não necessariamente permitem ao poder público identificar-se como órgão de governo. De outra parte, é relevante a informação de que inexistem municípios do Estado do Paraná que não possuem sites na internet, conforme demonstram os dados da tabela a seguir:

Tabela 1: Número de municípios que possuem endereço eletrônico (site) na internet, por tipo de extensão

| EXTENSÃO DO CÓDIGO DO SITE NA INTERNET | NÚMERO DE MUNICÍPIOS | % |
|--|----------------------|--------|
| pr.gov.br | 345 | 86,47 |
| com.br | 44 | 11,03 |
| e-prefeituras.pr.gov.br | 5 | 1,25 |
| portalpublico.com.br | 4 | 1,00 |
| org.br | 01 | 0,25 |
| Total de Municípios com site na internet | 399 | 100,00 |

Fonte: Dados da pesquisa

Do contexto demonstrado na Tabela 1, observa-se que os indicativos de maior expressão são de que 345 municípios, ou seja, 86,47% do montante de 399, a representar o maior contingente, possui página na rede internacional de computadores identificada com a extensão apropriada de “pr.gov.br”, vinculada ao governo do Estado do Paraná, o que pode sugerir a existência de incentivos da parte governamental ao uso da comunicação por intermédio da internet e da divulgação das suas ações em ambiente eletrônico, por meio da Companhia de Informática do Paraná (CELEPAR) cujo principal acionista é o próprio Governo do Estado.

Sob a extensão “e-prefeituras.pr.gov.br” foram encontrados cinco sites na internet que também indicam a vinculação com o governo do Estado, mediante atuação CELEPAR. O percentual de 1,25% pode ser somado aos 86,47% antes analisados, e gerar novo índice de 87,72% de municípios paranaenses que fazem uso de extensão tipicamente governamental para divulgação das ações da prefeitura. Destarte, há apenas 1 município com extensão “org.br”, mais adequada a organizações sociais ou profissionais do que a governos, que no cotejo percentual total pouco relevante são seus 0,25%.

É de se observar, ainda, a relevância da indicação de 11,03% para a proporção de municípios que utilizam a extensão comercial de seu site na internet como “.com.br”, típica das organizações privadas. Esta avaliação, ainda, pode ser somada com a proporção da extensão “portalpublico.com.br”, também de cunho comercial ou empresarial, registrada no percentual de 1,00%, passando a compor o índice de 12,03% para



prefeituras que adotam extensão de código para o setor público inadequada a poderes públicos.

Contemplada a análise das informações de cada site, a partir do número total de municípios do Paraná, e da observação do conteúdo de cada página institucional, inferiu-se que há aqueles municípios que publicam suas Leis Orçamentárias e Relatórios contábeis em atendimento à legislação e outros que ainda não publicam, isso referente ao ano de 2010. As notações numéricas e percentuais são indicadas na tabela a seguir:

Tabela 2: Frequência de Publicidade das Leis Orçamentárias e das Prestações de Contas dos 399 municípios do Estado do Paraná em seus sites de publicação oficial – LC 131/09

| MUNICÍPIOS POR SITUAÇÃO DA PUBLICIDADE | LEIS ORÇAMENTÁRIAS | % | PRESTAÇÕES DE CONTAS | % |
|--|--------------------|--------|----------------------|--------|
| Municípios que não publicam | 352 | 88,22 | 367 | 92,00 |
| Municípios que publicam | 47 | 11,78 | 32 | 8,00 |
| Total de Municípios | 399 | 100,00 | 399 | 100,00 |

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 2 destaca-se a ampla maioria daqueles que ainda não publicam seus artefatos orçamentários, isto é, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento-Programa, nesta investigação denominadas de Leis Orçamentárias, que são 88,22% de municípios que não comunicam o planejamento de seus trabalhos à sociedade. Ao contrário, o índice de 11,78% aponta para aqueles municípios que comunicam tais leis no seu respectivo endereço eletrônico na internet.

No tocante aos relatórios de Prestações de Contas anuais, segundo os moldes da Lei Federal n. 4.320/64, de publicidade disciplinada pela Lei Complementar Federal n. 131/99, este número ainda é mais agravante, pois são 92% de municípios que não publicam suas contas públicas em completude na internet. É certo que os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal (RREO e RGF), em parte, irão atender aos conteúdos previstos na Lei n. 4.320, no entanto, os resultados financeiros e de gestão somente serão elementos de instrumentação e visibilidade analítica nos conteúdos da prestação anual de contas.

A Tabela 3 indica a relação entre municípios que publicam os Relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e aqueles que não cumprem esse mandamento. Os municípios comumente realizam estas publicações com maior frequência em periódicos de circulação, vez que o artigo 52 da LRF prevê impedimento ao recebimento de transferências voluntárias àqueles que deixarem de dar ampla publicidade a estes relatórios. Ocorre que a grande maioria dos gestores ainda desconhece as facilidades da internet como instrumento de comunicação. Por conseguinte, salienta-se que 11,53% dos municípios paranaenses publicam em sua página na internet o RREO e o RGF, enquanto que 88,47% dos administradores públicos ainda não faz uso desta faculdade.

Foram distribuídos os municípios por faixa populacional, a fim de obter-se o panorama específico dos municípios: aqueles que possuem o número de habitantes igual ou superior a 50.000 e aqueles com menos de 50.000 habitantes. É de se observar que são em número de apenas 32 municípios em todo o Estado, segundo o Censo populacional (IBGE, 2010) aqueles que apresentam 50.000 ou mais habitantes. A partir desse resultado, denotam-se realidades diferenciadas em ambos os grupos, conforme demonstram as Tabelas 4 a 7, a seguir.

Tabela 3: Frequência de Publicidade dos demonstrativos obrigatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal (RREO e RGF) dos 399 municípios do Estado do Paraná em seus sites de publicação oficial – LC 101/00

| MUNICÍPIOS POR SITUAÇÃO DA PUBLICIDADE | RREO* | % | RGF** | % | VS*** | % |
|--|-------|--------|-------|--------|-------|--------|
| Municípios que não publicam | 353 | 88,47 | 353 | 88,47 | 371 | 92,98 |
| Municípios que publicam | 46 | 11,53 | 46 | 11,53 | 28 | 7,02 |
| Total de Municípios | 399 | 100,00 | 399 | 100,00 | 399 | 100,00 |

RREO*: Relatório Resumido da Execução Orçamentária. RGF**: Relatório de Gestão Fisca. VS***: Versão Simplificada.

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4: Frequência de Publicidade das Leis Orçamentárias e das Prestações de Contas dos municípios com 50.000 ou mais habitantes do Estado do Paraná em seus *sites* de publicação oficial – LC 131/09

| MUNICÍPIOS POR SITUAÇÃO DA PUBLICIDADE | LEIS ORÇAMENTÁRIAS | % | PRESTAÇÕES DE CONTAS | % |
|--|--------------------|--------|----------------------|--------|
| Municípios que publicam | 19 | 59,38 | 12 | 37,50 |
| Municípios que Não publicam | 13 | 40,63 | 20 | 62,50 |
| Total de Municípios | 32 | 100,00 | 32 | 100,00 |

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 4, dentre os municípios com 50.000 habitantes ou mais habitantes distingue-se que 59,38% dão publicidade eletrônica às suas Leis Orçamentárias e que 40,63% deixam de utilizar deste meio para a comunicação do seu planejamento. Quanto às prestações de contas, apenas 37,50% destes municípios estão cumprindo com a determinação da Lei Complementar nº 131/09, ao passo que 62,50% deixam de utilizar as páginas da internet para dar publicidade complementar às prestações de contas. A avaliação da publicidade eletrônica dos municípios do Estado do Paraná com 50.000 habitantes ou mais, é reveladora de que ainda não está plenamente estabelecida a prática de comunicação de resultados de prestações de contas à sociedade.

Tabela 5: Frequência de Publicidade dos demonstrativos obrigatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal (RREO e RGF) dos municípios do Estado do Paraná com 50.000 ou mais habitantes – LC 101/00

| MUNICÍPIOS POR SITUAÇÃO DA PUBLICIDADE | RREO* | % | RGF** | % | VS*** | % |
|--|-------|--------|-------|--------|-------|--------|
| Municípios que publicam | 26 | 81,25 | 26 | 81,25 | 23 | 71,88 |
| Municípios que Não publicam | 6 | 18,75 | 6 | 18,75 | 9 | 28,12 |
| Total de Municípios | 32 | 100,00 | 32 | 100,00 | 32 | 100,00 |

RREO*: Relatório Resumido da Execução Orçamentária. RGF**: Relatório de Gestão Fiscal. VS***: Versão Simplificada.

Fonte: Dados da pesquisa

A avaliação dos dados da Tabela 5 evidencia que 81,25% dos municípios com 50.000 ou mais habitantes, ou seja, uma margem relevante publica os demonstrativos da LRF (RREO e RGF) em seus *sites* na internet. Notadamente, os relatórios que têm publicidade obrigatória e sujeitam os agentes públicos a sanções, tendem a ser aqueles que terão maior frequência em todos os meios de comunicação. Restam, contudo, ainda sem publicidade eletrônica cerca de 18,75% dos relatórios Resumido da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, no conjunto de municipalidades que publicam bimestral, quadrimestral ou semestralmente seus demonstrativos. As versões simplificadas destes relatórios têm frequência ainda menor na internet, pois o percentual cai para 71,88% de municípios paranaenses com 50.000 habitantes ou mais que publicam estes demonstrativos.

Tabela 6: Frequência de Publicidade das Leis Orçamentárias e das Prestações de Contas dos municípios com menos de 50.000 habitantes do Estado do Paraná em seus *sites* de publicação oficial – LC 131/09

| MUNICÍPIOS POR SITUAÇÃO DA PUBLICIDADE | LEIS ORÇAMENTÁRIAS | % | PRESTAÇÕES DE CONTAS | % |
|--|--------------------|--------|----------------------|--------|
| Municípios que publicam | 121 | 32,97 | 41 | 11,17 |
| Municípios que Não publicam | 246 | 67,03 | 326 | 88,83 |
| Total de Municípios | 367 | 100,00 | 367 | 100,00 |

Fonte: Dados da pesquisa

No cenário dos municípios com menos de 50.000 habitantes, a realidade de publicação eletrônica é um tanto diversa. Os dados da Tabela 6 revelam que 32,97% dos municípios comunicam seus instrumentos orçamentários na internet. As prestações de contas figuram em menor escala, na ordem de apenas 11,17%, a indicar que a prática de não revelar resultados de contas é relativamente generalizada.



Tabela 7: Frequência de Publicidade dos demonstrativos obrigatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal (RREO e RGF) dos municípios do Estado do Paraná com menos de 50.000 habitantes – LC 101/00

| MUNICÍPIOS POR SITUAÇÃO DA PUBLICIDADE | RREO* | % | RGF** | % | VS*** | % |
|--|-------|--------|-------|--------|-------|--------|
| Municípios que publicam | 108 | 29,43 | 108 | 29,43 | 3 | 0,80 |
| Municípios que Não publicam | 259 | 70,57 | 259 | 70,57 | 364 | 99,20 |
| Total de Municípios | 367 | 100,00 | 367 | 100,00 | 367 | 100,00 |

RREO*: Relatório Resumido da Execução Orçamentária. RGF**: Relatório de Gestão Fiscal. VS***: Versão Simplificada.

Fonte: Dados da pesquisa

Do exposto na Tabela 7, verifica-se que dentre os municípios com menos de 50.000 habitantes, a prática de disponibilizar resultados de contas públicas na internet é de 29,43% concernente aos relatórios RREO e RGF. A contrassenso, ainda é expressivo o número de municípios que não fazem uso do meio eletrônico para dar publicidade a seus atos de responsabilidade fiscal, correspondendo a 70,57% do total de municípios analisados. Note-se que se tratando de relatórios de publicidade obrigatória com sanções legais, o incentivo ao uso de meio de publicidade eletrônica pode representar medida agregadora de redução de custos e que pode mitigar implicações desfavoráveis quanto à responsabilização pessoal dos agentes públicos.

Outra importante indicação é a dos cotejados grandes municípios, identificados pela Lei de Responsabilidade Fiscal como aqueles com mais de duzentos mil habitantes (artigo 58, LC 101/00). São eles: Curitiba, Londrina, Maringá, Foz do Iguaçu, Ponta Grossa, Cascavel, São José dos Pinhais e Colombo, aqui ordenados em decrescência populacional. Todos esses municípios, observados na pesquisa realizada, publicam sistematicamente as Leis Orçamentárias, os Demonstrativos das Prestações de Contas, os Relatórios da LRF e suas versões simplificadas, em seus endereços na internet, e estão a promover e garantir a ampla transparência de suas contas, inclusive, também, dos meios eletrônicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transparência eletrônica de instrumentos orçamentários e de prestações de contas pressupõe o cumprimento dos princípios da evidenciação e da publicidade, a qual na legislação brasileira comprehende atributo essencial da gestão fiscal responsável. A transparência associa-se a conceitos como governança, evidenciação e responsabilidade pelos resultados, nas abordagens das fontes consultadas nesta pesquisa. A publicidade de dados na internet revela a disposição dos gestores municipais de promover a evidenciação dos dados e das informações contábeis, como estratégias de divulgação das contas públicas, no sentido de orientar usuários e demais cidadãos quanto aos resultados dos serviços públicos.

A pesquisa realizada junto aos sites da internet dos 399 municípios do Estado do Paraná revelou que todos estes possuem endereço eletrônico e a maioria, 86,47%, em página vinculada à extensão “pr.gov.br”, do governo do Paraná. Contudo, existem municípios que se reservam à filiação de extensão comercial, ao utilizar a designação “.com.br”.

Dentre os municípios que publicam sistematicamente pela internet as Leis Orçamentárias, os Demonstrativos e Resultados das Prestações de Contas e os Relatórios da LRF estão os oito maiores, reunidos dentre os municípios com 200.000 ou mais habitantes. A análise, ainda, apontou outras informações relevantes: que 81,25% dos Municípios com 50.000 ou mais habitantes publicam os relatórios da LRF em suas páginas eletrônicas, e que este índice cai para 29,43% quando se trata de municípios com menos de 50.000 habitantes. Salienta-se que os relatórios Resumido da Execução orçamentária (RREO) e o de Gestão Fiscal (RGF) têm publicidade obrigatória pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo descumprimento implica em sanções pessoais e institucionais, a exemplo da inabilitação ao pleito de transferências voluntárias.

Sendo o foco deste estudo, a divulgação de demonstrações contábeis na internet, pode-se afirmar que houve limitação no tocante às formas de divulgação impressa, não abrangidas pela presente pesquisa.

Como direcionador para pesquisas futuras, recomenda-se a avaliação também das da divulgação de demonstrações contábeis na forma impressa e, ainda, a análise outros fatores e características qualitativas

das contas públicas, bem como que a pesquisa seja extensiva a outros estados e municípios da federação, visando ao atendimento dos interesses dos cidadãos num contexto nacional. Estudos futuros podem ser altamente contributivos ao sugerir padrões informativos que se mostrem eficazes na comunicação de resultados à sociedade, com terminologia adequada e inteligível ao cidadão laico.

Concernente à comprehensibilidade das informações, observou-se que o responsável primário pelo conteúdo divulgado é a entidade e seu gestor, este último, que a LRF nomina de ordenador de despesas. Todavia, os usuários devem dispor de conhecimentos mínimos e disposição para estudar as informações orçamentárias e financeiras com diligência. As formas utilizadas pela legislação evidenciam, entretanto, limitações comuns na transparência governamental relacionadas às terminologias e procedimentos técnicos comuns às contas públicas, ao que, torna-se um desafio para estudiosos e profissionais, a concentração de esforços no sentido de estabelecer variadas e simplificadas formas de comunicação com a sociedade. Por fim, ressalta-se que a transparência das contas públicas ainda reveste-se de limitações tanto do ponto de vista de disponibilidade de informações quanto da facilidade de leitura, logo, ambas necessitam de aprimoramento e viabilização.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, E. **Interactividade**: a grande promessa do jornalismo on-line. Minho, Portugal: Universidade do Minho. 2009. Disponível em: <www.bocc.ubi.pt>. Acesso em: 23 jan. 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. 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>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

BRASIL. Lei Complementar n. 101. Lei de Responsabilidade Fiscal, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

BRASIL. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

BRASIL. Lei Federal n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

BUSHMAN, R.; PITROSKI, J.; SMITH, A. What determines corporate transparency? **Journal of Accounting Research**, v. 42, pp. 207-253, may. 2004.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CONHECIMENTO, INOVAÇÃO E PRÁTICAS DE TI NA GESTÃO PÚBLICA – CONIP. Os padrões web e a evolução do governo eletrônico. **Boletim Governo Eletrônico**, Brasília, DF, n. 5, 2008. Disponível em: <www.conip.com.br>. Acesso em: 23 nov. 2009.

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



ESPEJO, M. M. S. B. *et al.* Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA/USP**, São Paulo, v. 3, n. 5, p. 25-43, jan.-abr., 2009.

FUJI, A. H.; SLOMSKI, V. Subjetivismo Responsável: necessidade ou ousadia no estudo da Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 33, set.-dez. n. 33, p. 33-44, 2003.

HOOD, C. Emerging Issues in Public Administration. **Australian Journal of Public Administration**, Australia, p. 73-165, 1995.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB. **Conceptual Framework for Financial Reporting 2010**. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 21 set. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Censo Demográfico 2010**. Metodológicas. 2010. Disponível em: <www.ibge.gov.br/home/estatistica>. Acesso em: 1º mar. 2012.

INSTITUTO PARANAENSE DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – IPARDES. **Anuário Estatístico 2008**. Curitiba: IPARDES, 2008. Disponível em: <www.ipardes.gov.br/anuario_2008>. Acesso em: 8 mar. 2011.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; PEREIRA, E. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KOPPELL, J. G. S. Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder. **Public Administration Review**. v. 65, n. 1, Jan.-Feb., 2005.

LASKAWY, P. Pronunciamento sobre Normas Internacionais de Contabilidade ao IASB. **International Accounting Standards Board (IASB)**. 2007. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 12 nov. 2009.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Lei Complementar n. 101/2000**: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2002.

PARANÁ. **Lei Estadual n. 14.704, de 1º de junho de 2005**. Dispõe sobre publicação de atos do Tribunal de Contas do Estado Paraná e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.tce.pr.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2012.

PARANÁ. **Lei Complementar Estadual n. 113, de 15 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Disponível em: <<http://www.tce.pr.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2012.

PLATT NETO, O. A. *et al.* Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. Belo Horizonte: **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, 2007.

REZENDE, D. A. **Sistemas de Informações Organizacionais**: guia prático para projetos em cursos de administração, contabilidade e informática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

REZENDE, D. A. **Planejamento de sistemas de informação e informática**: guia prático para planejar a tecnologia da informação integrada ao planejamento estratégico das organizações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

REZENDE, D. A. **Planejamento de estratégias e informações municipais para cidade digital**: guia para projetos em prefeituras e organizações públicas. São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.