

DISCLOSURE OBRIGATÓRIO PARA PORTAIS DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA: UM INSTRUMENTO DE PESQUISA¹

Valkyrie Vieira Fabre²

RESUMO

A temática desta pesquisa está relacionada a transparência na divulgação de informações obrigatórias por parte dos governos brasileiros. Os termos disclosure, evidenciação e divulgação foram considerados sinônimos para efeitos deste artigo. O objetivo geral foi elaborar um instrumento de pesquisa que possibilite identificar e medir os itens que devem ser obrigatoriamente divulgados ao cidadão pelos entes públicos. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, exploratória e documental. O problema que norteou a pesquisa foi: quais itens devem ser obrigatoriamente divulgados pelos entes públicos ao cidadão e como pode ser medido o *disclosure* obrigatório? Foram identificadas as normas legais que determinam a evidenciação de informações através dos portais de transparência públicos e apresentada sua evolução histórica; foram analisados os itens que devem constar obrigatoriamente nos portais, listados e testados; e, foi elaborado um novo instrumento de pesquisa que possibilita medir o *disclosure* (evidenciação) obrigatório dos entes públicos através do portal de transparência, com 55 itens obrigatórios, o qual foi denominado de Formulário de Observação de *Disclosure* Obrigatório para Portais de Transparência Pública. O documento está disponibilizado neste artigo e pode ser utilizado por outros pesquisadores de modo a contribuir para o desenvolvimento da ciência.

Palavras-chave: Transparência pública; Evidenciação; Disclosure; Instrumento de pesquisa; Contabilidade pública.

ABSTRACT

The theme of this research is related to transparency in the disclosure of mandatory information by Brazilian governments. The general objective was to elaborate a research instrument that makes it possible to identify and measure the items that must be divulged to the citizen by the public entities. This is a qualitative, exploratory and documentary research. The problem that guided the research was: what items must be disclosed by public entities to the citizen and how can compulsory disclosure be measured? The legal norms that determine the disclosure of information through public transparency portals have been identified and their historical evolution has been presented; the items that must be included in the portals were analysed, listed and tested; and a new research instrument was developed that makes it possible to measure the mandatory disclosure of public entities through the transparency portal, with 55 mandatory items, which was called a Mandatory Disclosure Observation Form for Public Transparency Portals. The document is available in this article and can be used by other researchers to contribute to the development of science.

¹ Recebido em 12/01/2017.

² Universidade do Estado de Santa Catarina. valkyrie.fabre@udesc.br

Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 2, n. 2, p. 218-236, abr-jun, 2017

Keywords: Public transparency; Theory of Evidence; Disclosure; Research instrument; Public accounting.

INTRODUÇÃO

Para Avelino (2013), evidenciação, *disclosure* e divulgação podem ser tratados como sinônimos; na área pública, as informações e demonstrativos exigidos por normativa legal caracterizam-se como *disclosure* obrigatório, enquanto que, o *disclosure* voluntário seriam todas as demais informações de interesse do cidadão, que propiciam uma maior aproximação entre o Estado e a sociedade.

No Brasil, algumas normas jurídicas tratam do assunto transparência pública. A contabilidade pública é um ramo da ciência contábil e estuda, entre outras, as normas legais que regem o tema. A exigibilidade da divulgação das contas públicas é anterior a Constituição vigente (1988), mas foi a partir dela que ficou mais evidente esta questão e que foi ampliada a obrigatoriedade para todos os entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Porém, mesmo após constar no corpo do texto constitucional, demorou uma década para que a exigência de publicidade na rede mundial de computadores fosse sancionada. A regulamentação das informações a serem divulgadas transcorreu um caminho ainda maior e teve como marcos históricos a Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso a Informação (LAI).

Foi na LAI que foi criada a exigência de publicação em tempo real, das informações referentes à execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público, preservando e observando a disponibilidade, autenticidade e integridade das informações. Com isso a sociedade passou a ter maiores oportunidades de exercer controle social.

A transparência pública envolve a capacidade de divulgação das informações de interesse coletivo. O Estado tem utilizado cada vez mais esse instrumento para revelar que a administração pública funciona de uma maneira aberta; porém, os hábitos de consulta e fiscalização ainda precisam ser estimulados na sociedade, para que se possa cumprir o objetivo principal que levou a criação da LRF e da LAI.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) relata que os sistemas utilizados para disponibilizar os dados nos portais de transparência dos entes da Federação, coletam as informações contábeis necessárias à transparência dos recursos públicos e à implementação dos controles sociais estabelecidos nas normas legais (STN, 2016). No entanto, pouco adianta ter dados sobre as contas públicas disponibilizados no portal, se o trabalho de pesquisa dessas informações estiver prejudicado pela forma como esses dados estão dispostos, ou seja, não basta apenas colocar os dados à disposição, eles precisam ser apresentados de forma que facilite a extração das informações.

Considerando a obrigatoriedade da divulgação de informações públicas, todos os entes públicos devem oferecer em seus sites eletrônicos, dentro dos prazos estabelecidos, informações reais das despesas e receitas públicas, relatórios, remuneração dos servidores, licitações, entre outros itens. Este material é acessado pelos mais diversos públicos, inclusive acadêmicos.

As informações disponíveis nos portais de transparências são, em sua maioria contábeis, porém, mesmo nos cursos de graduação desta área, a ferramenta é pouco utilizada; a dificuldade de acesso e entendimento da nomenclatura tornam os portais de transparência pouco úteis ao cidadão que não tem conhecimento na área (FABRE; GAZANIGA; DALLABONA, 2016).

As normas legais que regem o assunto no Brasil são variadas e a pesquisa nos portais de transparência dos Entes públicos, revela que as informações não são padronizadas. Apesar da legislação estabelecer de modo geral o que deve ser divulgado, alguns itens geram dúvida e cabe aí a interpretação das diversas normativas dos órgãos fiscalizadores, a fim de verificar o quê e como devem ser divulgadas aos cidadãos. Teoricamente esta divulgação de informações caracteriza-se como *disclosure* obrigatório, no caso, realizado através dos portais de transparência pública.

As pesquisas realizadas nos últimos anos e que medem o nível de transparência dos entes públicos, utilizam-se de instrumentos metodológicos variados, porém, não é claro o que realmente tem que ser divulgado de forma obrigatória pelos Entes públicos e portanto, todos os governos deveriam cumprir. Surge então o

problema de pesquisa: quais itens devem ser obrigatoriamente divulgados pelos entes públicos ao cidadão e como pode ser medido o *disclosure* obrigatório?

A Controladoria Geral da União (CGU), afirma que a publicação da LAI, demonstra um importante passo para a concretização da democracia no Brasil e também para o sucesso das ações de precaução da corrupção no país, já que a maioria das informações são contábeis, algumas são administrativas e ambas dependem das ferramentas da tecnologia de informação para serem divulgadas a contento (CGU, 2016). O arcabouço jurídico que rege a matéria deve ser avaliado e neste sentido é necessário levantar todas as normas legais sobre o tema. Esta pesquisa tem por objetivo elaborar um instrumento de pesquisa que possibilite identificar e medir os itens que devem ser obrigatoriamente divulgados ao cidadão pelos Entes públicos.

Esse assunto é de preocupação crescente na maioria dos países, principalmente quando o foco é a eficiência na prestação de serviços públicos, sendo assim, a relevância do tema justifica o desenvolvimento desta pesquisa como reflexo do atual contexto social, afinal, os cidadãos brasileiros querem saber onde estão sendo aplicados seus recursos, mas nem sempre sabem onde obter esta informação.

A aprovação da LAI foi necessária para regulamentar as obrigações, procedimentos e prazos para a divulgação de informações pelas instituições públicas, garantindo então a efetividade do direito de acesso, principalmente a informações contábeis dos entes públicos.

A pesquisa tem como objetivos específicos: I) identificar as normas legais que determinam a evidenciação de informações através dos portais de transparência públicos; II) analisar os itens que devem constar obrigatoriamente nos portais; III) elaborar um instrumento de pesquisa que possibilite medir o *disclosure* (evidenciação) obrigatório dos entes públicos através do portal de transparência.

Tendo em vista a obrigatoriedade do cumprimento da legislação pelos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, esse estudo apresenta um instrumento de pesquisa que contempla todas as obrigações legais de divulgação de informações, com o intuito de que possa contribuir para o avanço das pesquisas relacionadas ao tema de *disclosure* e transparência pública no Brasil.

A informação contábil é a conexão da sociedade com a administração pública, com o objetivo de achar soluções para os problemas e as lacunas sociais, com mais agilidade.

Portanto, torna-se indispensável que as informações fiquem acessíveis tempestivamente e sejam compreensíveis e corretas, para que não haja perda da importância. Porém, a quantidade e qualidade das informações públicas pode não estar sendo disponibilizada de maneira adequada, mesmo sendo o controle social garantido pelo princípio da publicidade.

A seguir será apresentada a fundamentação teórica, na sequência a metodologia utilizada nesta pesquisa, os resultados obtidos e as considerações finais. Todas as referências bibliográficas utilizadas foram elencadas ao final deste artigo.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No Brasil a república é estruturada em Entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), nos quais existe a separação de poderes e funções (Legislativo, Executivo e Judiciário), sendo que nestes órgãos a administração pode ser exercida de forma direta ou indireta, de modo a realizar os serviços públicos e atender as políticas públicas que são as necessidades da população em diversas áreas (CONSTITUIÇÃO, 1988; BACHTOLD, 2008; SILVA, 2011; KOHAMA, 2014). Em se tratando de transparência pública e *disclosure* obrigatório, todos os Entes estão sujeitos ao cumprimento das normas legais com relação à divulgação de informações através de portais de transparência, disponibilizados na rede mundial de computadores e de livre acesso aos cidadãos.

A transparência na legislatura brasileira é tida como um princípio da gestão fiscal relacionada diretamente à publicidade, que deve conter informações em linguagem simples, mais atualizada possível, de forma relevante e fidedigna, que possibilitem o entendimento dos dados informados (PLATT NETO *et al.*, 2007).

O exercício das funções públicas necessita de recursos, sendo que, a origem e aplicação destes recursos deve ser transparente e possibilitar o controle social. A disponibilidade adequada das informações proporciona maior confiabilidade e controle, tanto à população quanto aos órgãos fiscalizadores responsáveis.

A teoria da Evidenciação ou *Disclosure* trata da evidenciação de informações e pode ser aplicada de duas formas na administração pública: *disclosure* obrigatório, que é a evidenciação de informações por imposição legal; ou, *disclosure* voluntário, que é a evidenciação extralegal realizada por decisão da gestão (FABRE; ROSA; BORNIA, 2016).

Segundo a CGU (2016), controle social é a participação dos cidadãos na monitoração, na fiscalização, na gestão pública e no controle das ações da administração pública, um mecanismo muito importante para o fortalecimento da cidadania. A população deve ser informada com clareza sobre como é gasto o dinheiro público, de modo que possa avaliar a criação e implementação das metas relacionadas às políticas públicas.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a apresentação das demonstrações contábeis deve permitir avaliar os custos dos serviços prestados, a transparência sobre aspectos qualitativos e quantitativos e ampliar mecanismos de controle da sociedade, no campo orçamentário, financeiro e patrimonial. Assim sendo, como e quando essas informações são divulgadas pode afetar diretamente na sua credibilidade e confiabilidade (STN, 2016).

No Brasil, a cultura da divulgação das informações públicas ainda está fortemente ligada com a normatização legal. Segundo Platt Neto *et al.* (2007), a transparência obriga os Entes federados a prestarem contas sobre a administração pública. Cruz *et al.* (2012) destacam a relevância social da transparência, pois é um importante instrumento para participação do cidadão nos atos governamentais, porém afirmam que a mesma só ganhou notoriedade a partir das leis que a regulamentam.

Neste sentido, esta pesquisa está restrita a análise da evidenciação obrigatória, pertinente às informações que devem ser divulgadas nos portais de transparência dos Entes públicos brasileiros. A seguir serão apresentados estudos relacionados a esta temática.

Estudos anteriores

A presente pesquisa trata especificamente da evidenciação de informações obrigatórias, de caráter normativo, no Brasil. Neste sentido, alguns estudos anteriores relacionados ao tema e que utilizaram amostras brasileiras de

portais de transparência são relevantes para este estudo, como as pesquisas de Platt Neto *et al.* (2007), Ribeiro e Zuccolotto (2012), Cruz *et al.* (2012), Souza (2014), Raupp (2014) e Fabre, Rosa e Bornia (2016).

A cerca da caracterização, obrigatoriedade e abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na gestão pública brasileira, Platt Neto *et al.* (2007), constataram que a transparência pública baseia-se em três princípios: publicidade, compreensibilidade e a utilidade das informações. Concluíram que os princípios devem interagir entre si para que a transparência seja realmente proporcionada.

Ribeiro e Zuccolotto (2012) verificaram os fatores fiscais e sociais que influenciam na divulgação de informações em meio eletrônico de acesso público. Constataram que municípios com maiores índices sociais são mais transparentes, assim como os municípios com maior arrecadação *per capita*, maiores investimentos em educação e saúde.

Em pesquisa sobre o nível de transparência das informações acerca da gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos dos municípios mais populosos do Brasil, utilizando o ITGP-M, Cruz *et al.* (2012) revelaram que os municípios da amostra não divulgaram de forma completa as informações acerca da gestão pública municipal, de acordo com o modelo de investigação proposto; porém, constataram que melhores condições socioeconômicas tendem a possibilitar um maior nível de transparência por parte dos municípios.

Pesquisando os municípios brasileiros, Souza (2014) avaliou os índices de governança eletrônica e de divulgação de informação contábil pública, concluindo que os portais se encontram longe de uma governança eletrônica capaz de promover uma interação entre governantes e cidadãos. Revelou que os municípios não estão evidenciando informações capazes de levar à sociedade o conhecimento relacionado a gestão dos recursos públicos, constatou que alguns entes municipais não divulgam nenhum demonstrativo contábil exigido pela legislação vigente.

Raupp (2014) investigou a prestação de contas do poder executivo de alguns municípios de Santa Catarina e constatou que é baixa a prestação de contas à sociedade através dos portais, sendo que apenas 24% cumpriram a legislação. Concluiu que os portais da amostra estão sendo utilizados apenas como mural eletrônico e não como promotores de incentivo ao exercício da cidadania.

Com base na teoria da evidenciação (disclosure), Fabre, Rosa e Bornia (2016), pesquisaram as câmaras de vereadores nas capitais brasileiras por meio dos portais oficiais, comprovaram a falta de transparência dos atos do legislativo e a insignificante promoção da participação popular, justificando o clamor social por maior transparência, *accountability* e evidenciação dos atos praticados pelos gestores públicos brasileiros.

Com relação ao nível de evidenciação das informações nos portais, não foi encontrada nenhuma pesquisa com confirmação científica de que a norma legal brasileira está sendo cumprida por todos os entes; ou, que a maioria deles divulgam todas as informações obrigatórias. Observou-se que os instrumentos de pesquisa são diversos e em sua maioria não levam em consideração apenas o aspecto normativo. Neste sentido, visando revelar a obrigatoriedade dos dados que devem ser disponibilizados, serão apresentados a seguir os aspectos metodológicos que nortearam esta pesquisa, a fim de que possam ser utilizados e aprimorados por outros pesquisadores, contribuindo para o desenvolvimento do conhecimento científico na área.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia informa quais os métodos e técnicas foram utilizadas para a realização da pesquisa. Esta pesquisa se caracteriza como qualitativa quanto a abordagem do problema, exploratória quanto a apresentação dos objetivos e documental quanto aos procedimentos utilizados para coleta e formulação do resultado final.

A pesquisa é restrita a identificação das normas legais que determinam a evidenciação de informações através dos portais de transparência públicos; a verificação dos itens que devem constar obrigatoriamente nos portais; e, a elaboração de um instrumento de pesquisa que possibilite medir o *disclosure* (evidenciação) obrigatório dos entes públicos por meio do portal de transparência.

Quadro 1 - Constructo da pesquisa

Objetivos específicos	Procedimentos de coleta	Resultados específicos	Contribuição para o resultado geral
a) Identificar as normas legais que determinam a evidência de informações através dos portais de transparência públicos.	Levantamento documental das normas legais vigentes, por meio de portais oficiais (.gov.br).	Evolução histórica das normas que regem a matéria.	Definição da população e amostra da pesquisa e sua evolução temporal.
b) Verificar os itens que devem constar obrigatoriamente nos portais.	Leitura e análise criteriosa das normas legais, identificação dos itens de divulgação obrigatória, identificação da vinculação do item com as normas que regem os portais de transparência.	Listagem dos itens e formatos que devem ser obrigatoriamente evidenciados nos portais oficiais dos governos (portal de transparência pública).	Elaboração de formulário de observação inicial e pré-teste.
c) Elaboração de um instrumento de pesquisa que possibilite medir o <i>disclosure</i> obrigatório dos entes públicos por meio do portal de transparência.	Teste e aprimoramento do instrumento de pesquisa proposto.	Formulário de observação para medir o <i>disclosure</i> obrigatório.	Elaboração de formulário de observação final, capaz de medir o que se propõe.

Fonte: Elaborado pela autora

A população e amostra desta pesquisa são as normas brasileiras que tratam da disponibilização de dados governamentais para acesso público, através dos portais de transparência. Após elaboração do instrumento (formulário de observação proposto), foram realizados dois pré-testes, para identificar nos *sites* dos municípios as informações constantes no formulário e possibilitar melhorias no instrumento de pesquisa.

O formulário foi testado em novembro de 2015 (amostra aleatória de 18 municípios catarinenses) e em junho de 2016 (amostra intencional das 23 capitais dos estados brasileiros). Após cada teste o instrumento foi ajustado para melhor atender a nomenclatura utilizada nos sistemas informatizados que alimentam e disponibilizam as informações.

Esta pesquisa levou em consideração a legislação vigente no Brasil e publicada até o dia 31 de dezembro de 2016. O instrumento de pesquisa aqui desenvolvido (formulário de observação), apesar de ser testado em entes públicos municipais do poder executivo, vinculados à administração direta, poderá ser utilizado em qualquer ente público brasileiro, visto que as normas legais estabelecem igualdade

de obrigações quanto a evidenciação dos dados públicos, independente do ente, do poder e da estrutura administrativa da entidade.

Como o objetivo da pesquisa é identificar obrigações e elaborar um instrumento de pesquisa, mais informações sobre as fontes e métodos utilizados para elaboração do formulário serão descritas na própria apresentação e análise dos resultados.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Sob o aspecto normativo vigente, o papel importante da contabilidade na transparência pública, vem desde 1964, com a publicação da Lei Federal 4.320, que estabelece a obrigatoriedade de evidenciação contábil (*disclosure*) da situação de todos que, de alguma forma, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens públicos.

A Lei nº 9.755, de 1988, determinou a criação de *home page* na *Internet*, para divulgação dos dados e informações dos entes públicos, referente a tributos arrecadados; despesas; recursos recebidos; recursos repassados; orçamentos anuais; execução dos orçamentos; balanços orçamentários; contratos e seus aditivos; licitações e compras.

A Lei Complementar n.º 101, sancionada em 4 de maio de 2000, chamada de Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), tem como objetivo transformar o comportamento dos administradores públicos nos três níveis de governo: federal, estadual e municipal. No entendimento de Oliveira (2013), a LRF veio sanar o espaço punitivo contra o mau administrador público, pois estabelece requisitos imprescindíveis no âmbito financeiro-público, para cumprimento pelos gestores. Segundo Khair (2001), a LRF se ampara em quatro eixos os quais são: planejamento, controle, transparência e responsabilização; tendo como pilares a responsabilidade na gestão fiscal e a transparência.

A Portaria Interministerial Nº 140, de 2006, disciplina a divulgação de informações pelos órgãos públicos, por meio da *internet*. Ela estabelece o conteúdo, o nome do portal e o endereço do *site* oficial.

A Lei Complementar 131, de 2009, acrescentou regras à LRF, a fim de garantir maior transparência pública. Ela trata principalmente da evidenciação de informações

em meio eletrônico, com acesso em tempo real e estabelecendo que todos os entes devem usar a internet para cumprir estas normas.

O texto gerava dúvida quanto aos dados em tempo real, então foi publicado o Decreto nº 7.185/2010, que regulamenta a Lei Complementar nº 131/2009; o qual definiu tempo real como a disponibilização das informações em meio eletrônico até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema. O que obrigou a contabilidade dos entes públicos a manter sistemas mais ágeis e confiáveis de escrituração.

Mas algumas informações são de interesse pessoal do cidadão e não estavam elencadas no texto da norma legal, então foi sancionada em 18 de novembro de 2011, a Lei nº 12.527, que concretiza o direito previsto na Constituição Federal de que todos têm o direito de receber dos órgãos públicos as informações que solicitem. Isto permite dizer que a administração exerce seu papel quando divulga suas ações e serviços, assim como deve estar preparada para receber demandas específicas.

A Lei nº 12.527/2011 e a Lei Complementar nº 131/2009 se complementam, apesar de ambas definirem que as informações devem ser disponibilizadas em portal específico, aconselha-se que seja criado um portal único, já que o acesso é a regra e sigilo a exceção; assim, facilita para que qualquer cidadão possa solicitar informações públicas (CGU, 2016).

As normas legais brasileiras ainda possibilitam uma série de explicações jurídicas também consideradas legais, como os decretos, instruções normativas, resoluções e outros formatos do direito. Especificamente para esta pesquisa, foram elencadas no quadro 1, as normas legais encontradas sobre a temática da transparência pública via portais oficiais.

Quadro 2 - Normas vigentes sobre transparência pública no Brasil

Norma Legal	Assunto
Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964	Lei das Finanças Públicas, onde a contabilidade pública é regulada, determina a divulgação dos balanços públicos.
Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988	Descentralizou a gestão pública e estabeleceu o acesso das informações a sociedade civil e sua participação nos processos de tomada de decisão.
Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998	Dispõe criação de “homepage” na “Internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações.
A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000	Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece parâmetros a serem seguidos relativos aos gastos públicos voltados para a responsabilidade fiscal.
Decreto da Presidência da República nº 5.482, de 30 de junho de 2005	Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal na <i>internet</i> .
Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006	Disciplina a divulgação de dados oficiais via <i>internet</i> .
Decreto Legislativo nº 186, de 09 de julho de 2008	Aprova o texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo, garantindo acessibilidade aos meios de comunicação oficiais do governo.
Lei complementar 131, de 27 de maio de 2009	Estabelece algumas regras para a maior transparência das contas públicas dos três entes federados, abrangendo a divulgação em tempo real de informações detalhadas sobre sua execução orçamentária e financeira.
Decreto da Presidência da República nº 7.185, de 27 de maio de 2010	Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação.
Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011	Conhecida como Lei de Acesso a Informação (LAI), regula o acesso a informações previstas na Constituição; destina-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação.
Decreto da Presidência da República nº 7.724, de 16 de maio de 2012	Regulamenta e amplia itens da LAI.
Decreto da Presidência da República nº 8.408, de 24 de fevereiro de 2015	Amplia a lista de itens obrigatórios da LAI.
Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015	Institui a inclusão de pessoas portadora de deficiência, estabelecendo a obrigatoriedade de acessibilidade destas a todas as informações públicas.
Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016	Altera dispositivos da LRF, no que tange a transparência e dados sobre dívida fundada.

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na legislação citada no Quadro 2, foram listados todos os itens obrigatórios para divulgação, sendo classificados por modalidade de informação e selecionados apenas aqueles cuja divulgação ou formatação é obrigatória para os sites oficiais dos governos. Foram realizados dois pré-teste para ajustar o instrumento, conforme mencionado nos aspectos metodológicos desta pesquisa.

O Quadro 3 apresenta o instrumento de pesquisa elaborado, o qual foi testado e está apto para utilização em pesquisas sobre o tema transparência pública, mais

especificamente sobre evidenciação ou *disclosure* obrigatório dos órgãos públicos brasileiro. O instrumento de pesquisa foi denominado de Formulário de Observação de *Disclosure* Obrigatório para Portais de Transparência Pública.

Quadro 3 - Formulário de observação de *disclosure* obrigatório para portais de transparência pública

Itens Obrigatórios	Respostas*
Sítio eletrônico	
1 - Nome do domínio "município.uf.gov.br"	
2 - Ferramenta de busca (possibilidade de digitar o que se procura)	
3 - Seção "Fale Conosco"	
4 - Seção "Perguntas mais Frequentes"	
5 - Acesso livre (não necessita de cadastro de usuário)	
6 - Acessibilidade (facilidade de encontrar o que procura)	
7 - Gravação de relatório (formatos que possibilitem edição)	
8 - Nome do link estático para acesso (banner do portal de transparência)	
Despesas	
1 - Data em que ocorreu despesa	
2 - Valor do empenho, liquidação e pagamento	
3 - Número de processo da execução	
4 - Classificação orçamentária	
5 - Identificação da pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento	
6 - Procedimento licitatório realizado	
7 - Descrição do bem fornecido ou serviço prestado	
8 - Unidade gestora	
9 - Execução do orçamento da despesa	
10 - Balanço orçamentário da despesa	
11 - Demonstrativo da despesa	
Diárias	
1 - Classificação orçamentária	
2 - Nome do servidor	
3 - Cargo	
4 - Destino	
5 - Período da viagem	
6 - Número de diárias	
7 - Valor da diária	
8 - Total das diárias	
9 - Motivo da viagem	
Receita	
1 - Data da posição	
2 - Unidade gestora	
3 - Natureza da receita	
4 - Valor da previsão	
5 - Valor do lançamento	
6 - Valor da arrecadação	
7 - Execução do orçamento da receita	
8 - Balanço orçamentário da receita	

9 - Demonstrativo da receita	
Informações Financeiras	
1 - Plano Plurianual – PPA	
2 - Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO	
3 - Lei Orçamentária Anual - LOA	
4 - Relatório Resumido da Execução Orçamentária	
5 - Relatório de Gestão Fiscal	
6 - Balanço anual do exercício	
Licitações	
1 - Informações dos procedimentos licitatórios	
2 – Contratos	
3 - Compras Diretas	
4 - Convênios	
Transferências (recebidas)	
1 - Transferências da União	
1.1 - Valores entregues pela união	
1.2 - Valor arrecado no período e até o período	
1.3 - Mês de arrecadação	
2 - Transferências do Estado	
2.1 - Valores entregues pelo Estado	
2.2 - Valor arrecado no período e até o período	
2.3 - Mês de arrecadação	
Remuneração dos Servidores	
1- Remuneração	
2 - Subsídios recebidos	
3 - Graduação	
4 - Função	
5 - Auxílios	
6 - Proventos de aposentadoria / Pensões	
	TOTAL **

Fonte: Elaborado pela autora.

*Sugere-se que sejam aceitas as seguintes possibilidades de resposta: Não atende; Atende parcialmente; ou, Atende.

** Sugere-se que seja atribuída uma pontuação para cada resposta. Exemplo: escala de 0 a 2 (Não atende=0; Atende parcialmente=1; Atende=2)

As notas explicativas do Quadro 3 são importantes para salientar que o formulário foi elaborado com a intenção de medir, qualitativamente e quantitativamente, o *disclosure* obrigatório dos entes públicos, visto que, ao converter a resposta em expressão numérica, o formulário apresentará a totalização de pontos do ente. Além disso, é interessante utilizar ferramentas estatísticas para demonstrar o nível, índice ou indicador de *disclosure* obrigatório medido por meio deste instrumento.

O formulário disponibilizado no Quadro 3 poderá servir de base para pesquisadores que queiram iniciar projetos de pesquisa e necessitem identificar se as

Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 2, n. 2, p. 218-236, abr-jun, 2017

informações que procuram têm caráter obrigatório de divulgação, facilitando assim o acesso aos dados e a futura geração de conhecimento científico.

Durante os testes foi possível observar que alguns itens elencados são encontrados no mesmo relatório; alguns links são disponibilizados mas não estão sendo alimentados (o sistema disponibiliza todas as abas de pesquisa, porém não existem dados alimentados em todas); dependendo do ente da federação as transferências (recebidas) podem ser limitadas; alguns entes seguem a orientação da CGU (2016) e utilizam o banner Portal de Transparência e o banner Acesso à Informação para remeter o usuário ao mesmo banco de dados (portal único).

A transparência dos atos e fatos públicos pode se dar de várias formas, mas a evidenciação obrigatória (imposta pelas normas legais) faz com que o cidadão tenha o mínimo de informações para melhor fiscalizar os recursos que destina aos órgãos públicos. Sem dúvida a LRF foi um marco na história do Brasil, mas a normatização mais eficaz relacionada à transparência pública, visando a promoção da participação popular, iniciou a partir de 2005 e tem seu marco também em 2011, com a LAI, que vem proporcionado mudanças culturais nos brasileiros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contribuição acadêmica desta pesquisa poderá auxiliar futuros pesquisadores na busca do aprimoramento científico, pois cumpriu seu principal objetivo, apresentar um novo instrumento de pesquisa, que possibilita identificar e medir os itens que devem ser obrigatoriamente divulgados ao cidadão pelos Entes públicos, denominado de Formulário de Observação de *Disclosure* Obrigatório para Portais de Transparência Pública.

A transparência na administração com certeza compõe um dos mais respeitáveis pilares da LRF e se revela como um instrumento público que busca o fortalecimento da sociedade, servindo de pressuposto ao controle social ao tornar mais eficiente o sistema de controle das contas públicas. As importantes alterações realizadas nesta norma, proporcionaram à sociedade as condições de acompanhar em tempo real a execução orçamentária e patrimonial dos entes públicos que lhe interessam, permitindo a realização de um controle mais eficaz sobre os recursos.

A pesquisa documental em normas legais brasileiras revelou o arcabouço jurídico que rege a matéria. Ao identificar as normas legais que determinam a divulgação de informações obrigatórias, através dos portais de transparência públicos, foi possível apresentar a evolução histórica e perceber que o interesse dos legisladores em deixar atos e fatos do governo mais evidentes, é algo recente no Brasil, algo que se intensificou na última década.

Apesar da legislação estabelecer obrigações quanto a divulgação, nos portais de transparência dos órgãos públicos, a exigência está mais relacionada aos dados contábeis e administrativos, principalmente vinculados a fatores orçamentários e financeiros. Os formatos das divulgações também são descritos em norma legal e possibilita identificar se o site é oficial. Apesar disso, não é tarefa fácil identificar os itens obrigatórios para divulgação ao cidadão.

Dos vários instrumentos de pesquisa para medir transparência, *disclosure* ou evidenciação dos governos, alguns já vêm destacando a importância do governo eletrônico, da utilização da rede mundial de computadores (*internet*), como ferramenta de promoção à participação popular. Mas de nada adianta divulgar as informações se o cidadão não sabe onde estão, quais estão disponíveis e como interpretar os dados.

Os *rankings* de transparência são calculados de várias maneiras, já que envolvem informações de cunho obrigatório e voluntário. Informações voluntárias são as vezes mais importantes que informações obrigatórias, mas se a norma legal exige que a contabilidade e a administração pública divulguem alguns dados ao cidadão, isso deveria ser o mínimo a ser divulgado pelo governo, mas não ocorre em vários casos. Esse foi um dos principais motivos que levaram a este trabalho, que apresentou o instrumento de pesquisa necessário, mas que precisa ser melhor trabalhado com a análise quantitativa dos dados apurados por meio do formulário disponibilizado.

REFERÊNCIAS

AVELINO, B. C. **Características explicativas do nível de *disclosure* voluntário de municípios do Estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação.** 2013, 176 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria), UFMG/CPGCC, Belo Horizonte, 2013.

BACHTOLD, C. **Noções de Administração Pública.** Cuiabá: 2008. 117p.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm . Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Decreto Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu-mpog_140_2006.pdf . Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Decreto Legislativo nº 186, de 09 de julho de 2008. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Congresso/DLG/DLG-186-2008.htm . Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Decreto da Presidência da República nº 5.482, de 30 de junho de 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ . Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Decreto da Presidência da República nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ . Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Decreto da Presidência da República nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ . Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Decreto da Presidência da República nº 8.408, de 24 de fevereiro de 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ . Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017

CGU, Controladoria Geral da União. **Acesso à Informação Pública**: uma introdução à Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/CartilhaAcessoalInformacao/index.asp> . Acesso em: 15 dez. 2016.

CRUZ, C. F.; *et al.* Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Rap**, Rio de Janeiro 46(1):153-76, jan/fev. 2012.

FABRE, V. V.; GAZANIGA, A.; DALLABONA, L. F. Percepção Acadêmica dos Portais de Transparência Pública. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2016. **Anais...** Natal - RN, 2016.

FABRE, V. V.; ROSA, F. S.; BORNIA, A. C. *Disclosure* Voluntário no Poder Legislativo das Capitais Brasileiras: Verificando as Ações Praticadas pela Casa do Povo. In: VII ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA- EnAPg, 2016. **Anais...** São Paulo - SP, 2016.

KHAIR, A. A. **Gestão fiscal responsável simples municipal: guia de orientação para prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2001.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, D. P. R. **Administração estratégica na prática**: a competitividade para administrar o futuro das empresas . 8.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PLATT NETO, O. A.; *et al.* Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007.

RIBEIRO, C. P. P.; ZUCCOLOTTO, R. Fatores Determinantes da Transparência na Gestão Pública dos Municípios Brasileiros. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO - AnPad, 2012. **Anais...** Salvador - BH, 2012.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, F. J. V. **Práticas de Governança Eletrônica: um estudo nos portais dos municípios mais populosos do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**. 6ª edição. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%

[AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](#) .
Acesso em: 27 dez. 2016.

RAUPP, F. M. Prestação de Contas de Executivos Municipais de Santa Catarina: uma Investigação nos Portais Eletrônicos. **Administração Pública e Gestão Social**, 6(3), p. 151-158, jul-set 2014.