
Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira

Orion Augusto Platt Neto ¹

Flávio da Cruz ²

Sandra Rolim Ensslin ³

Leonardo Ensslin ⁴

Resumo

Este artigo tem o objetivo de caracterizar a obrigatoriedade e a abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na administração pública brasileira, com enfoque na divulgação das contas públicas. No Brasil, a transparência é considerada um princípio da gestão fiscal responsável que deriva do princípio constitucional da publicidade. Todavia, a transparência é um conceito mais amplo do que a publicidade, isso porque uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, oportuna e compreensível. A pesquisa foi realizada seguindo uma abordagem qualitativa. Foi realizada uma revisão de literatura visando formar a base conceitual e legal para a abordagem do problema. A pesquisa revelou a derivação legal, as funções e a abrangência dos princípios da publicidade e da transparência aplicados a evidenciação das contas públicas. Constatou-se também que a Internet constitui uma forma emergente para a divulgação das contas públicas, com maior destaque a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei nº 9.755/98. Por fim, ressalta-se que mais do que garantir o atendimento das normas legais, as iniciativas de transparência na administração pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população. Portanto, a compreensibilidade dos dados e das informações pelos usuários é uma condição indispensável.

Palavras-chave: Contas públicas, Princípio da transparência, Princípio da publicidade.

¹ Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: orionplatt@yahoo.com.br. Endereço profissional: Departamento de Ciências Contábeis, Centro Sócio Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina. Campus Universitário, Bairro Trindade. CEP 88040-900.

² Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC. E-mail: flacruz9@ativanet.com.br.

³ Professora do Departamento de Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP), e Sub-Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da UFSC. E-mail: sensslin@mbox1.ufsc.br.

⁴ Professor do PPGEP da UFSC. E-mail: ensslin@deps.ufsc.br.

Abstract

This paper aims to present the compulsory nature and reach of the principles of publicity and transparency in the Brazilian public administration, focusing on the divulgation of the public accounts. In Brazil, the transparency is considered a principle of the responsible fiscal management that comes from the constitutional principle of publicity. Though, the transparency is a wider concept than the publicity, that because information can be public but not be important, reliable, opportune and comprehensible. The research was accomplished following a qualitative approach. A literature revision formed the conceptual and legal base for the approach of the problem. The research revealed the legal derivation, the functions and the reach of the principles of publicity and transparency applied to the disclosure of the public accounts. It was also verified that Internet constitutes an emergent form for the divulgation of the public accounts, with larger prominence starting from the Fiscal Responsibility Act and Law n. 9.755/98. Finally, it is pointed out that more than to guarantee the accomplishment of the legal norms, the transparency initiatives in the public administration constitute a responsible management politic that benefits the practice of the citizenship by the population. Therefore, the comprehensibility of data and information by the users is an indispensable condition.

Keywords: Public accounts, Transparency principle, Publicity principle.

1 Introdução

As entidades que compõem a estrutura da administração pública brasileira são obrigadas pela Constituição Federal a prestar contas do uso de recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade, entre outros princípios da administração pública. Desse modo, é notória a necessidade de transparência das contas dos entes públicos e seus órgãos componentes nas administrações direta e indireta. Esse constitui um tema de relevante importância social e gerencial, que vem recebendo maior destaque em leis recentes, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei nº 9.755/98. Nesse sentido, é preciso acompanhar como os esforços legislativos estão sendo implementados e como a modernização imposta pela legislação e implementada pela administração pública repercutem no controle social e na demanda de informações contábeis.

A LRF fundamenta-se em princípios como o planejamento, a transparência e a participação popular. A participação popular, alicerce do controle social, depende fortemente da transparência das ações governamentais e das contas públicas, pois sem informações as decisões são prejudicadas. A transparência é um conceito mais amplo do que publicidade, isso porque

uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, tempestiva e compreensível. Mais do que garantir o atendimento das normas legais, as iniciativas de transparência na administração pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população. Assim, o presente artigo tem o objetivo de caracterizar a obrigatoriedade e abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na administração pública brasileira, com enfoque na divulgação das contas públicas.

2 Metodologia

A pesquisa a ser apresentada é de natureza aplicada, para a qual foi adotada uma abordagem qualitativa. Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória. Foi realizada uma revisão de literatura visando formar a base conceitual e legal para a abordagem do problema.

O artigo está organizado em seis seções, nas quais são discutidas as seguintes questões: princípio constitucional da publicidade e prestação de contas, transparência e gestão fiscal responsável, conceituação de contas públicas, transparência e compreensibilidade das informações contábeis, usuários externos das contas públicas e estratégias de divulgação.

Com base nessas discussões, espera-se verificar a derivação legal, as funções e os entendimentos dos princípios da publicidade e transparência aplicados a evidenciação das contas públicas. As limitações deste trabalho são as inerentes a uma abordagem qualitativa, na qual os pesquisadores desempenham papel crucial na análise dos dados e informações. A pesquisa também se limitou a trabalhar com a legislação brasileira e a literatura acadêmico-científica restrita à Ciência Contábil.

3 O princípio constitucional da publicidade e a prestação de contas

A publicidade na administração pública brasileira está estabelecida como princípio no artigo 37 da CF/88 e detalhada em seu § 1º:

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.

Extrai-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social, derivado do exercício do poder democrático. Destaca-se o “caráter educativo, informativo ou de orientação social” das divulgações, exigido pelo artigo 37 da CF/88 que revela a preocupação da assembléia constituinte com a compreensibilidade das informações para o controle social.

De maneira complementar, o ordenamento jurídico prevê várias normas que disciplinam a prestação de contas dos gestores públicos ao poder público e à comunidade em geral. O artigo 70 da CF/88, em seu parágrafo único, define quem tem a obrigação de prestar 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.

Desse modo, os entes públicos devem obedecer ao princípio da publicidade e prestar contas ao Poder Legislativo e à sociedade. A consequência da não prestação de contas abrange multas e resposta à ação civil de improbidade administrativa. Tal aspecto é ressaltado pelo artigo 5º, inciso XXXIII, da CF/88:

todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei,

sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

As exceções à obrigação de publicidade estão colocadas no inciso LX do artigo 5^a da CF/88, nos seguintes termos: “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”. Nesse caso, outros interesses públicos poderiam estar concretamente ofendidos. Segundo Justen Filho (2002, p.69), “o sigilo não deve ser imposto de modo arbitrário, mas deve ser cumpridamente justificado. O princípio da publicidade poderá ser afastado, mas nos estritos limites da necessidade”.

A Lei nº 10.028/00, que alterou o Código Penal quanto aos crimes fiscais, em seu artigo 5º, inciso I, caracteriza a não divulgação de relatórios contábeis (particularmente do Relatório de Gestão Fiscal) como infração administrativa contra as leis de finanças públicas. Nos termos do § 1º, "a infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal".

4 Transparência como princípio da gestão fiscal responsável

No ano de 2000, com a publicação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a exigência de transparência recebeu um novo reforço no âmbito estatal brasileiro. A LRF possui um capítulo sobre o tema, intitulado de “Transparência, Controle e Fiscalização” (artigos 48 a 59), enquanto que sua 1ª seção trata da Transparência da Gestão Fiscal, abrangendo os artigos 48 e 49.

Cruz *et al* (2001, p. 183) apresentam o entendimento dado à transparência na LRF da seguinte forma:

a transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado

e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

A transparência, como princípio da gestão fiscal responsável, pressupõe a publicidade e a compreensibilidade das informações. Esse aspecto também é destacado pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC, 2000, p.14), que enfatiza que o princípio da transparência é mais amplo que o da publicidade, pois “a mera divulgação sem tornar o conteúdo compreensível para a sociedade não é transparência, como também não o é a informação compreensível sem a necessária divulgação”. Ainda de acordo com TCE/SC (2000, p.14), a transparência na LRF aparece como um “mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais”.

São considerados instrumentos de transparência da gestão fiscal, conforme o artigo 48 da LRF:

os planos, orçamentos e lei 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.

As bases temporais das publicações podem ser bimestrais, quadrimestrais, semestrais e anuais. Quanto à forma de divulgação, a LRF estabelece que deve ser dada ampla divulgação a tais instrumentos de transparência, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, como a Internet.

5 Conceituação de contas públicas

O entendimento assumido para o termo contas públicas é que estas representam o conjunto de dados e informações de natureza econômico-financeira das entidades públicas, produzidas pelos órgãos de contabilidade, planejamento e orçamento. Tais informações podem associar dados monetários com não monetários, de natureza financeira, orçamentária e operacional.

De modo amplo na administração pública, as contas públicas abrangem todos os registros e demonstrativos produzidos, publicados ou não, concernentes ao passado e ao futuro, relativos ao uso dos recursos públicos. Em

termos de planejamento, abrange a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Entre os demonstrativos contábeis, estão incluídos os elaborados em atendimento à Lei nº 4.320/64 e à Lei Complementar nº 101/00 (LRF), entre outros exigidos pelos Tribunais de Contas. Os demonstrativos de custos, baseados no sistema de custos exigido pelo artigo 50 da LRF também compõem as contas públicas, embora ainda pouco praticados.

São dois os relatórios exigidos pela LRF em seus artigos 52 a 55: Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. Cada um é composto por uma série de demonstrativos contábeis elaborados em conformidade com orientação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda.

A prestação de contas anual tem seu conteúdo, no âmbito do Poder Executivo Federal, orientado por Normas de Execução da Controladoria-Geral da União, em atendimento ao Tribunal de Contas da União (TCU). Tal prestação de contas abrange o Relatório de Gestão, as Demonstrações Contábeis e o parecer da unidade de auditoria interna, entre outros documentos. As informações sobre as licitações de compras públicas podem ser incluídas nas contas públicas, bem como as informações sobre pagamentos efetuados pelos órgãos públicos.

6 Transparência e compreensibilidade das informações contábeis

Em seção anterior, quando se tratou da transparência como princípio da gestão fiscal responsável, o enfoque adotado foi predominantemente legal. Todavia, deixou-se claro que a transparência vai além da publicidade, com vinculação constitucional na administração pública brasileira.

Os dicionários de contabilidade de Iudícibus, Marion e Pereira (2003), Abdel-Khalik (2004), e Zappa Hoog (2004), não mostram definições do termo transparência. Tal fato indica que o tema transparência encontra-se em estágio incipiente de desenvolvimento na Ciência Contábil. Todavia, Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 118) quando tratam de governança corporativa mencionam que uma das qualidades da mesma é a transparência,

fazendo uma associação direta entre esta com o termo *disclosure*. Segundo os autores, a governança corporativa representa um sistema que assegura aos proprietários e demais interessados uma gestão organizacional com equidade (*fairness*), transparência (*disclosure*), responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e cumprimento de normas (*compliance*).

O termo *disclosure* pode ser traduzido como evidenciação. O único dos dicionários de contabilidade consultados a abordar esse termo foi o de Iudícibus, Marion e Pereira (2003). Segundo tais autores (2003, p.102), a evidenciação adequada, também chamada de evidenciação justa ou plena, é o processo de apresentação de informações que permitam a avaliação do sistema patrimonial e das mutações do patrimônio, além de possibilitar que se faça inferências sobre o futuro.

Quanto à responsabilidade pelos resultados, Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 10), resumem *accountability* como a “responsabilidade do gestor profissional de prestar contas”. Para Nakagawa (1998, p. 17), *accountability* é “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Hendriksen e Van Breda (1999) abordam a divulgação de informações financeiras em capítulo específico do livro Teoria da Contabilidade. Segundo os autores (1999, p. 515), “a quantidade de informação a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe”. O FASB (*Financial Accounting Standards Board*) assume que a informação divulgada nos relatórios financeiros deve ser “compreensível para os que possuem um conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas e estão dispostos a estudar a informação com diligência razoável” (SFAC 1, parágrafo 34, *apud* Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 515).

Desse modo, as fontes supracitadas consideram que o usuário também é responsável pela compreensão da informação, devendo, caso precise, estar disposto a estudar o tema. Todavia, o responsável primário da compreensibilidade das informações é a entidade que as divulgam. Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (1999) identificam três padrões de divulgação que são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa. Note-se que nesse contexto o termo “divulgação” tem o mesmo sentido de “evidenciação”, conforme abordagem de Iudícibus, Marion e Pereira (2003), citados

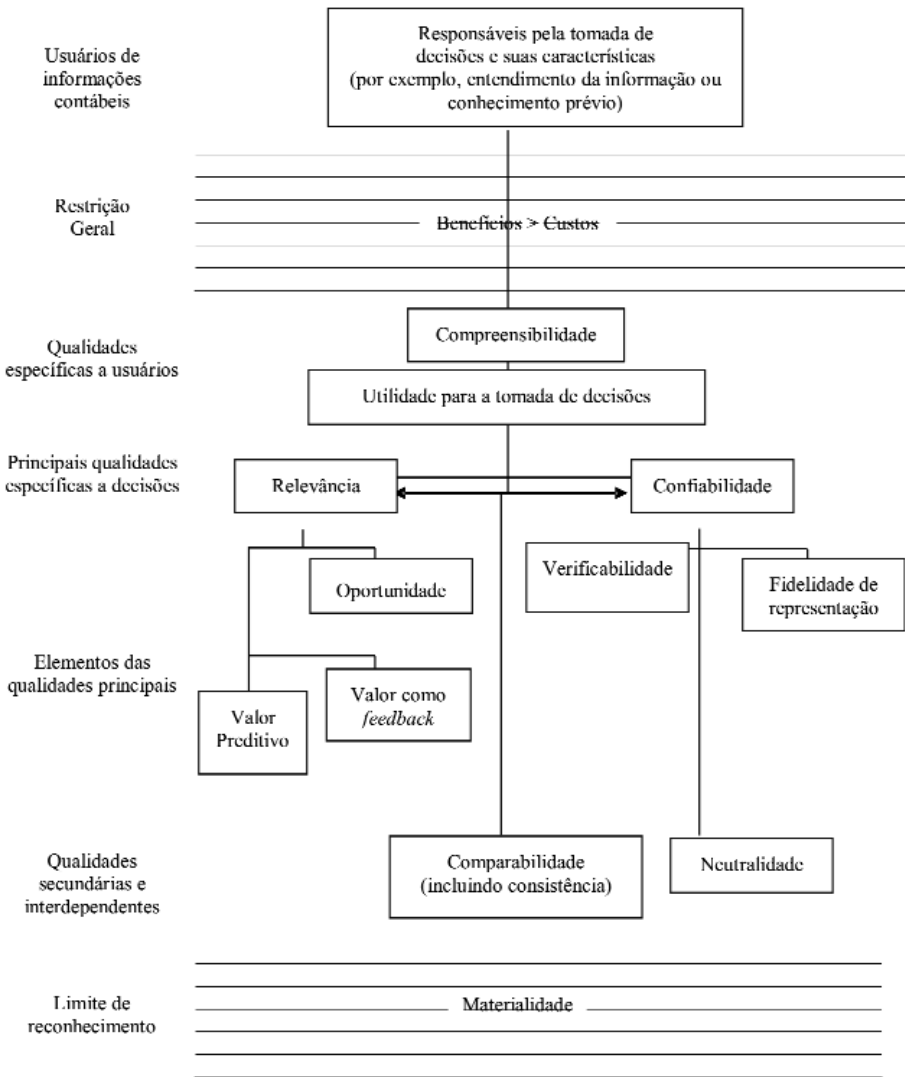
anteriormente, que identificaram a existência da evidenciação adequada, justa e plena. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515):

a mais comumente utilizada dessas expressões é a divulgação adequada, mas isso pressupõe um volume mínimo de divulgação compatível com o objetivo negativo de evitar que as demonstrações sejam enganosas. Divulgação justa e divulgação completa são conceitos mais positivos. A divulgação justa subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial. Divulgação completa pressupõe a divulgação de toda informação relevante.

No que tange à informação completa, vale a ressalva de se evitar o excesso de informações, prejudicial ao entendimento. Nesta situação, informações sem importância podem ocultar as que realmente importam aos usuários. Hendriksen e Van Breda (1999) concluem que a divulgação deve, idealmente, ser adequada, justa e completa, não havendo diferença real entre esses conceitos, desde que utilizados no contexto apropriado. A informação que não é importante deve ser omitida, no sentido de facilitar a identificação e compreensão das informações relevantes.

Destaca-se, ainda, que a evidenciação ou divulgação está intimamente ligada às características qualitativas que devem ser inerentes às informações contábeis. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), a informação deve ser relevante, oportuna, compreensível, precisa, neutra, representativamente fiel, entre outras características destacadas na Figura 1.

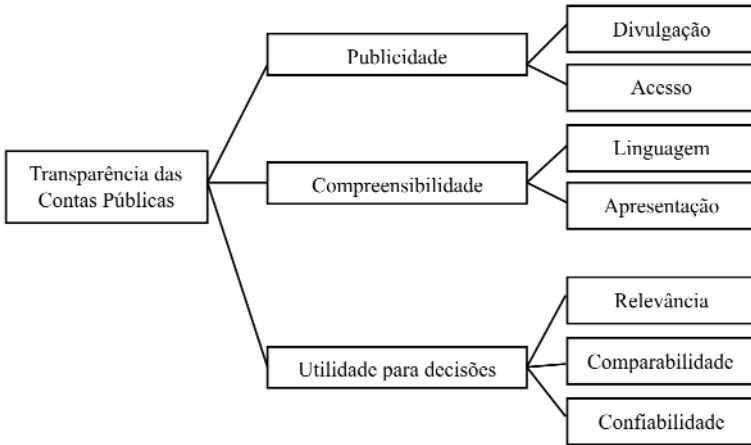
Figura 1: Contexto hierárquico das características qualitativas da informação



Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p. 96).

A divulgação das contas públicas pressupõe o fornecimento de informações confiáveis e relevantes aos interesses dos usuários, apoiando o processo decisório, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2: Elementos da transparência das contas públicas



Fonte: elaborada pelos autores.

O primeiro elemento ou dimensão da transparência, assumido nessa incursão, é a publicidade. Por publicidade, entende-se a ampla divulgação de informações à população, propiciando-se o acesso em múltiplos meios de baixo custo e domínio dos usuários. Pressupõe-se, ainda, a oportunidade das informações fornecidas, com tempestividade e em tempo hábil ao apoio às decisões. Na seção 7, adiante, trata-se de estratégias e meios de divulgação de informações das contas públicas aos diversos usuários, os quais são recursos sugeridos para aumentar a publicidade das contas públicas.

O segundo elemento da transparência é a compreensibilidade das informações. Essa dimensão relaciona-se à apresentação visual, incluindo a formação das informações (demonstrativos, relatórios etc), e ao uso da linguagem. Busca-se idealmente a simplicidade, a linguagem acessível e orientada ao perfil dos usuários, no sentido de aumentar o entendimento das informações.

Conforme assumido por Hendriksen e Van Breda (1999), os usuários são co-responsáveis pelo entendimento das informações, ou seja, devem estar dispostos a ler atentamente as informações e obter a formação técnica

necessária. Todavia, quando se transporta esse pressuposto para a divulgação de informações de caráter público e orientadas ao controle social, depara-se com uma barreira maior do que no contexto empresarial. Essa barreira está vinculada ao perfil e aos interesses dos usuários, principalmente quando predominam os cidadãos comuns.

Por fim, o terceiro elemento da transparência das contas públicas é a utilidade para decisões. A utilidade está fundamentada na relevância das informações. A relevância, por sua vez, pode ou não coincidir com os interesses dos usuários. Associada à relevância, está a confiabilidade das informações a que os usuários têm acesso, ou seja, a garantia de veracidade do que é divulgado. A comparabilidade deve ser propiciada entre períodos e entre entidades.

Nas duas seções a seguir são identificados os principais usuários das informações da contabilidade pública, aos quais a administração pública deve atender, e também os meios de acesso existentes pra a divulgação das contas públicas.

7 Usuários externos das contas públicas

No Quadro 1 apresenta-se uma lista dos principais usuários externos dos dados e informações contidos nas contas públicas. Para cada usuário foram associados alguns interesses típicos, de maneira sintética.

A partir deste quadro, percebe-se a diversidade e a amplitude de interesses dos mais variados usuários, diante das informações da contabilidade pública. Todavia, para tais interesses serem atendidos, os dados e informações fornecidos devem estar revestidos de características como confiabilidade, tempestividade e comparabilidade. Adicionalmente, para uma compreensão adequada, as contas públicas deveriam estar expressas em linguagem acessível aos usuários, na condição de receptores da comunicação.

Quadro 1: Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses presumíveis

Usuários	Síntese dos Interesses Presumíveis
Cidadãos, Contribuintes ou Eleitores	Exercer a participação política e o controle social, auxiliando a escolha e a atuação de governantes que atendam aos seus anseios.
Fornecedores	Decisão de venda ao Estado, por meio do conhecimento da demanda e da capacidade de pagamento. Acompanhamento de licitações e de pagamentos pelos órgãos públicos.
Sindicatos	Negociar remunerações, condições de trabalho e benefícios de servidores públicos, de aposentados e pensionistas.
Empresários	Decisão de continuidade dos negócios, considerando alterações da carga tributária e do incentivo à atividade econômica pelo Estado bem como oportunidades de captação de empregados e dirigentes para os seus quadros de recursos humanos.
Investidores (pessoas ou instituições)	Análise de risco quanto à compra de títulos da dívida pública, entre outras alternativas de investimentos afetadas pelo Estado.
ONGs: Associações, etc.	Acompanhar e fiscalizar a ação governamental, de acordo com suas finalidades e identificar áreas ou núcleos de cooperação ou suporte para as suas atividades.
Partidos Políticos	Embasar suas críticas e propostas governamentais (planos de governo), inclusive através da alocação dos recursos públicos em ensino, pesquisa e extensão.
Pesquisadores e Estudantes	Desenvolver estudos acadêmico-científicos sobre o Estado, sua gestão e as finanças públicas. Localizar oportunidades e ou concentração dos recursos potenciais ou reais destacados para a entidade.
Instituições de Crédito	Embasar suas decisões de concessão de crédito ao Estado.
Governos em outras esferas ou Poderes	Fiscalização do uso de recursos, decisão de auxílio técnico e financeiro, instituição ou alteração das normas vigentes.
Governos estrangeiros	Decisões sobre cooperação e auxílio financeiro, na forma de empréstimos ou doações (transferências).
Mídia (rádio, TV e Jornais)	Divulgação de notícias e matérias investigativas.

Fonte: elaborado pelos autores.

Destaca-se que nem sempre os usuários estão a par de suas reais necessidades de informações para suporte às decisões. Nesses casos, os usuários podem ser auxiliados por profissionais especializados e outros facilitadores na identificação de necessidades e interesses.

8 Estratégias de divulgação: expansão das contas públicas na Internet

Diversas estratégias de divulgação e meios de comunicação podem ser utilizados para oferecer uma publicidade mais completa para as contas públicas, como mostram alguns exemplos incluídos no Quadro 2: sabendo-se que, curiosamente, a exigência legal continua privilegiando um jornal de pouca circulação e destacando um veículo sem impacto direto na discussão e na crítica popular, isto é, o Diário Oficial. Segundo Salomão Ribas Júnior, conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), a melhor maneira de tornar uma informação secreta é publicá-la no Diário Oficial. Essa postura ilustra a compreensão de que nem tudo que é público é acessível à população.

Os meios apresentados no quadro estão classificados conforme sua natureza ou semelhança. Na listagem, encontram-se exemplos práticos já identificados na experiência brasileira, embora nem todos disseminados nacionalmente. Destaca-se que não há ordem de prioridade ou importância para os meios de comunicação, ou seja, uns completam as limitações dos outros. Desse modo, é graças aos perfis dos usuários que se pode escolher os meios que devem ser utilizados. Por exemplo, para os usuários que acessam a Internet, essa pode ser uma boa alternativa, embora não isolada.

Quadro 2: Lista de meios para geração de publicidade

Classificação	Listagem de Meios
Meios impressos	Jornais, revistas, <i>outdoors</i> , cartazes, murais, folhetos, cartilhas e Diário Oficial.
Via Internet	Página do município, Links e banners em páginas de interesse social do município, e-mails para cidadãos que se cadastrarem e formação de grupos de discussão.
Meios Presenciais	Reuniões comunitárias e audiências públicas.
Televisão e Rádio	Horário eleitoral, publicidade e pronunciamentos oficiais.
Meios Inovadores	Painéis eletrônicos na rua e em prédios públicos, cartilhas de cidadania nas escolas (em todos os níveis de ensino).

Fonte: elaborado pelos autores.

A Internet, como meio para o fortalecimento das relações entre o governo e o cidadão, tem sido alvo de muitos estudos atuais. A esse respeito, destaca-se a atuação do Congresso de Informática Pública (CONIP), principal fórum brasileiro de discussão e apresentação de iniciativas de modernização do serviço público, atendimento ao cidadão, gestão administrativa e das finanças públicas.

No entanto, menos de 12% da população brasileira é usuária da Internet, gerando o chamado *apartheid* digital. E as limitações de acesso à rede não terminam aí. 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.

A primeira iniciativa legal no sentido de incorporar a obrigatoriedade da divulgação de informações das contas públicas na Internet surgiu por meio da Lei nº 9.755/98, que criou a página da Internet Contas Públicas (<www.contaspublicas.gov.br>). Nessa página, todas as entidades gestoras de recursos públicos são obrigadas a disponibilizar determinadas informações orçamentárias e financeiras mensalmente. Desse modo, estão abrangidas as entidades públicas das esferas federal, estadual e municipal, da administração direta e indireta, autárquica e fundacional, de todos os Poderes. Para orientar a correta utilização da página Contas Públicas, o Tribunal de Contas da União (TCU), editou a Instrução Normativa nº 28, de 5 de maio de 1999 e a Portaria nº 275, de 14 de dezembro de 2000.

A implementação da página pode ser feita, segundo o TCU (2004), com recursos próprios, mediante contratação de empresas especializadas, utilizando-se de associações ou mediante parceria com quaisquer outras entidades públicas ou privadas. As páginas podem ser armazenadas em computador próprio ou em computador de provedor. Todavia, o TCU (2004) destaca que não foram estabelecidas punições relativas ao descumprimento da IN TCU 28/99 e que entidades que aderiram ao uso de sistemas corporativos da Administração Pública, conforme definições contidas na IN TCU 28/99, estão dispensadas de publicar as informações supridas pelos respectivos sistemas.

Na página Contas Públicas encontram-se informações sobre: Balanços Orçamentários, compras, contratos, demonstrativos de receitas e despesas,

execução dos orçamentos, orçamentos anuais, recursos repassados, transferências da União e tributos arrecadados. No entanto, uma consulta à página revela o estágio incipiente de evolução digital dos milhares de entes e órgãos públicos brasileiros. É ainda comum a ausência dos dados exigidos, enquanto outros apresentam informações incompletas.

Mais do que uma exigência legal, a publicação de informações na Internet pode ser uma opção de política de gestão. Destaca-se o papel da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, incumbida da consolidação nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da federação. De maneira mais ampla, o Ministério das Cidades, antiga Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano, utilizando-se de dados da STN, do IPEA e do IBGE, entre outros, disponibiliza o Sistema Nacional de Indicadores Urbanos (SNIU). Tal serviço reúne informações sobre demografia, perfil sócio-econômico da população, saneamento básico, transporte público, habitação e eleições.

A divulgação de informações governamentais na Internet está inserida dentro das iniciativas de Governo Eletrônico (E-gov). Particularmente nas relações do tipo governo-cidadão (G2C) e governo-empresa (G2B). Para seus idealizadores, o E-gov pode ser compreendido como uma ferramenta democrática de capacitação política da sociedade. Como iniciativa de E-gov, cita-se o Redegoverno, um portal de serviços e informações do governo brasileiro e o portal Obrasnet (<www.obrasnet.gov.br>), que disponibiliza diversas informações sobre obras públicas realizadas e em andamento, do Governo Federal, entre outras.

9 Algumas práticas e limitações verificadas na transparência

Seguem alguns exemplos e situações verificadas na realidade brasileira de limitações na transparência das contas públicas, sem a pretensão de esgotar as possibilidades.

- Relatórios elaborados exclusivamente para atendimento à legislação: demonstrando falta de preocupação com os interesses e necessidades dos usuários. Observa-se a ausência de resumos, conclusões e

glossários, que poderiam facilitar a compreensão das contas públicas;

- Relatórios sem atenção estética: encontram-se demonstrativos com letras de tamanho reduzido, apenas nas cores preta e branca, e sem gráficos ou outras formas de ilustrações;
- Uso de meios restritivos para acesso: publicação das contas públicas no Diário Oficial, bem como em outros meios fora do acesso da maioria da população, constituindo restrição ao acesso às informações;
- Páginas na Internet com erros: verificou-se no Município de Florianópolis, no mês de junho de 2005, que a maioria dos *links* (conexões) da sua página na Internet referentes às contas públicas estavam desativados. Isto caracteriza uma falsa publicidade do que deveria ser divulgado com o uso da Internet. Em outros momentos, verificou-se a impossibilidade de impressão de relatórios disponíveis, em função de erros na configuração dos arquivos digitais em formato html; e
- Informações incorretas, incompletas e desatualizadas: são situações em que os demonstrativos distorcem e prejudicam a análise. É frequente a ausência de notas explicativas junto aos demonstrativos contábeis. Deste modo, o ente público não está cumprindo a legislação nem atendendo os interesses dos usuários. Também é comum a presença de relatórios referentes apenas ao último ano, ou referentes apenas a períodos anteriores ao mais recente, que impedem a percepção da evolução e da atualidade.

Num estudo feito por Platt Neto, Cruz e Vieira (2004) junto à Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), foram verificadas diversas limitações na divulgação das contas públicas da instituição com o uso da Internet, tais como: (a) informações incompletas e desatualizadas; (b) dados em séries históricas descontínuas; (c) links inexistentes (quebrados); (d) carência de gráficos; (e) identificação parcial (incompleta) de demonstrativos e tabelas; (f) ausência de notas explicativas; (g) ausência de glossário de termos técnicos; (h) não utilização da Homepage Contas Públicas, do TCU; e (i) ausência de explicações metodológicas para apuração de custos.

Os autores (2004) destacam que também foram identificadas qualidades em algumas práticas de publicidade adotadas pela instituição, e que alguns dos problemas constatados estavam associados à reestruturação administrativa decorrente da mudança de reitor, no ano da realização do estudo.

10 Conclusões e recomendações

A transparência na legislação brasileira é considerada um princípio da gestão fiscal responsável, inserido a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, ligado ao princípio constitucional da publicidade. A literatura acadêmico-científica mostra que o tema transparência encontra-se em estágio incipiente de desenvolvimento na Ciência Contábil. A transparência associa-se a conceitos como governança, evidenciação e responsabilidade pelos resultados, nas abordagens das fontes consultadas.

A partir da análise desenvolvida, intui-se que a transparência pressupõe três elementos ou dimensões: a publicidade, a compreensibilidade e a utilidade para decisões. Cada elemento complementa e interage com os outros para que a transparência seja plenamente propiciada.

Quanto à publicidade das informações, tratou-se de estratégias de divulgação das contas públicas, destacando a expansão recente do uso da Internet. No sentido de orientar o fornecimento de informações úteis, foram identificados os usuários das informações das contas públicas num nível amplo e seus interesses típicos. No que concerne compreensibilidade das informações, apontou-se que o responsável primário é a entidade que as divulgam. Todavia, os usuários devem dispor de conhecimentos mínimos e disposição para estudar as informações com diligência.

As práticas apresentadas de divulgação caracterizam algumas limitações comuns na transparência governamental relacionadas às contas públicas. Desse modo, a transparência das contas públicas está limitada e pode, portanto, ser aprimorada.

Para pesquisas posteriores, recomendada-se a análise das características qualitativas das informações das contas públicas, visando o atendimento aos interesses dos usuários. Para isso, será necessário realizar pesquisas junto aos usuários das informações. Nesse sentido, há necessidade de cotejar os dados financeiros contemplando as múltiplas dimensões de

análise: social, ecológica, tecnológica, política, econômica, demográfica, cultural e legal.

A necessidade da criação de um modelo para a avaliação da transparência das contas públicas, que contemple as dimensões e variáveis relevantes identificadas. Assim, será possível orientar o gestor público no sentido de aperfeiçoar a ação estatal, visando uma transparência adequada que favoreça o exercício do controle social.

Referências

ABDEL-KHALIK, A. **Dicionário enciclopédico de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. **Lei nº 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.

_____. **Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998**. Dispõe sobre a criação de homepage na Internet, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), e Lei nº 1.079/50, e o Decreto-Lei nº 201/67.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

Tribunal de Contas da União. **Homepage Contas Públicas**. Pagina na Internet. Disponível em: <<http://www.contaspublicas.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 256 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1998.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; VIEIRA, Audi Luiz. Transparência das contas públicas das universidades: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade. **Anais...** Colóquio Internacional sobre Gestão universitária na América do Sul, IV. INPEAU. Florianópolis, 2004.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa nº 28, de 5 de maio de 1999**. Estabelece regras para a implementação da homepage Contas Públicas, de que trata a Lei nº 9.755/98. Disponível em:

<http://www.contaspublicas.gov.br/TCU_InstrNorm28-99.htm>. Acesso em: 11 out. 2004.

ZAPPA HOOG, Wilson Alberto (org.). **Moderno dicionário contábil**. Curitiba: Juruá, 2004. 198 p.

Artigo recebido em: 04 de outubro de 2006

Aprovado para publicação em: 16 de fevereiro de 2007