

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NA GESTÃO PÚBLICA: UMA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DIVULGADOS PELOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DA BAIXADA SANTISTA

EVIDENCIAÇÃO ACCOUNTING IN PUBLIC MANAGEMENT: AN ANALYSIS OF THE REPORTS REPORTED BY THE COUNTIES OF THE METROPOLITAN REGION OF BAIXADA SANTISTA

André Felipe Carvalho Sanchez
andrefsanchez1@hotmail.com
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

RESUMO

Esse trabalho tem por objetivo avaliar o nível de evidenciação e divulgação das informações obrigatórias disponibilizadas na internet pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, no período de 2010 a 2012. Estudo exploratório, qualitativo e realizado por pesquisa documental. Foram levantados os relatórios e demonstrativos compulsórios no período, especificamente, os quatro demonstrativos da Lei 4.320/1964, os anexos LOA, LDO, RGF, e o RREO, exigidos pela LRF. Os resultados da pesquisa mostram que quanto aos quatro demonstrativos da Lei 4.320, apenas o município de São Vicente alcançou evidenciação nos três anos. Quanto aos relatórios exigidos pela LRF, apenas os municípios de Santos, Cubatão, Praia Grande e Peruíbe divulgaram os dois Relatórios nos três anos. Quanto à LOA e LDO, apenas os municípios de Santos, Praia Grande, Cubatão e Bertioga obtiveram evidenciação praticamente completa. Por fim, o município com o maior nível de evidenciação foi Praia Grande.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Informações Obrigatórias. Evidenciação.

ABSTRACT

This study aims to evaluate the level of disclosure and disclosure of the mandatory information made available on the Internet by the municipalities of the Metropolitan Region of Baixada Santista, from 2010 to 2012. An exploratory, qualitative study conducted by documentary research. The compulsory reports and statements in the period, specifically the four statements of Law 4,320 / 1964, the annexes LOA, LDO, RGF, and the RREO, required by the LRF, were drawn up. The results of the research show that for the four statements of Law 4,320, only the municipality of São Vicente achieved disclosure in the three years. As for the reports required by the LRF, only the municipalities of Santos, Cubatão, Praia Grande and Peruíbe published the two Reports in the three years. Regarding LOA and LDO, only the municipalities of Santos, Praia Grande, Cubatão and Bertioga obtained almost complete disclosure. Finally, the municipality with the highest level of disclosure was Praia Grande

Keywords: Public Accounting. Compulsory information. Disclosure.

Artigo recebido em: 03/04/2016; Aceito em 01/11/2016:

*¹André Felipe Carvalho Sanchez - FECAP
Rua Rio de Janeiro n. 954, Vida Nova.
CEP: 11 520-050 – Cubatão/São Paulo/Brasil*

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, enquanto ciência social aplicada tem como uma de suas nobres funções servir como linguagem para informar aos interessados o resultado e a gestão de determinado negócio. Essa linguagem deve atender ao usuário da informação de tal maneira que ao analisar a divulgação das peças contábeis, este possa compreender e comparar esses demonstrativos e, a partir daí, avaliar qual a melhor decisão a tomar.

Por sua parte, a contabilidade pública é a linguagem utilizada pelos gestores da administração pública para informar aos seus usuários os recursos adquiridos e dispêndios gerados pela manutenção da máquina pública, bem como pelos serviços oferecidos à sociedade. Nada mais é que a prestação de contas devidamente oferecida ao usuário que de alguma maneira tem relação com o ente governamental, este podendo ser desde instituições bancárias, órgãos fiscalizadores, e o cidadão, que “investe” no estado, mesmo que compulsoriamente, espera um retorno social adequado.

De acordo com Jensen e Meckling (1976, p.308, tradução nossa): “Definimos uma relação de agência como um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (o principal), contrata outra pessoa (o agente) para realizar algum serviço em seu nome, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão do agente”.

O grande problema aqui exposto é que os gestores governamentais (agente) muitas vezes não publicam todas as informações contábeis obrigatórias e não demonstram preocupação no atendimento desses usuários, não disponibilizando informações de maneira que o cidadão (principal) possa compreender e comparar, diminuindo assim seu poder de decisão e aumentando a assimetria informacional entre o agente e o principal, além de comprometer a legitimidade das ações do agente.

Em função do exposto, formulou-se a seguinte questão enquanto problema: Qual o nível de evidenciação, divulgação e transparência das informações obrigatórias disponibilizadas no ambiente da internet pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista?

O presente estudo tem como objetivo geral avaliar o nível de evidenciação e divulgação das informações obrigatórias disponibilizadas na internet pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, no período de 2010 a 2012.

Uma vez que os objetivos específicos devem proporcionar caminhos para atingir os objetivos gerais, buscou-se primeiramente identificar nos sítios dos 9 municípios, que compõem a região pesquisada, se os mesmos divulgaram as demonstrações contábeis, sendo elas: o Balanço Patrimonial (BP), Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). Ainda, os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Posteriormente, realizou-se o cálculo do Nível Médio de Transparência (NMT) referente aos três anos do estudo. Por fim, analisou-se nos sítios dos municípios a divulgação da Lei Orçamentária Anual (LOA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A divulgação das contas públicas constitui um tema de importância social, assim, tendo em vista que a internet é uma ferramenta de comunicação vastamente utilizada, o gestor público que divulgar os demonstrativos e relatórios por meio da *web*, demonstrará seu interesse em prestar contas à sociedade. Ainda, os resultados poderão indicar possíveis melhorias nas informações divulgadas pelos municípios, visando o aumento das evidenciações obrigatórias disponibilizadas aos cidadãos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção serão tratados os temas que darão suporte teórico para o estudo aqui realizado. Inicialmente será abordada a teoria do agenciamento e sua relação com o Estado, posteriormente, serão demonstradas as informações compulsórias na administração pública.

2.1 Teoria do Agenciamento

Retomando a citação de Jensen e Meckling (1976, p.308, tradução nossa): “Definimos uma relação de agência como um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (o principal), contrata outra pessoa (o agente) para realizar algum serviço em seu nome, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão do agente. ”

Levando-se em consideração que tanto o agente quanto o principal irão buscar ao máximo alcançar os seus interesses, é praticamente certo que o agente não agirá apenas levando em consideração o interesse do principal; por sua vez, o principal buscará garantias para que seus interesses sejam protegidos.

Ainda segundo Jensen e Meckling (1976), o principal pode limitar as divergências de seu interesse, estabelecendo incentivos apropriados para o agente e envolvendo-se em custos de monitoramento destinados a limitar as atividades aberrantes do agente.

Para minimizar tais conflitos de agência, os acionistas (principais) arcam com determinados custos, com o intuito de fazer com que os interesses dos administradores (agentes) visem ao atendimento de seus próprios interesses, ou seja, a maximização do valor da empresa. Na maioria das relações de agência, segundo os mesmo autores (1976, p. 308, tradução nossa) “o principal ficará comprometido com uma monitoria positiva e os custos de ligação (não pecuniárias, bem como pecuniárias), e, além disso, impedirá que ocorra alguma divergência entre as decisões do agente e as decisões que maximizam o bem-estar do principal”.

Como consequência do não alinhamento de interesses entre o principal e o agente, surge a assimetria de informações, e a contabilidade, por meio da divulgação de informações financeiras, possui papel significativo para a redução dessa assimetria.

Para Slomski (1999, p.27) “pode-se verificar claramente a existência de uma relação de agência no Estado”, pois o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados; A ação do agente afeta o bem-estar das duas partes; As ações do agente dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo dessa forma, assimetria informacional. (SLOMSKI, 1999, p. 22).

Nos órgãos públicos existem diversos conflitos de agência, que acarretam a assimetria informacional entre agente e principal, gerando a necessidade de avaliar se o gestor público (agente) está tomando decisões de acordo com os interesses dos cidadãos (principal), o que ocorre através das informações disponibilizadas à sociedade. Uma vez que o agente divulgue essas informações, prestando contas à sociedade, estará diminuindo a assimetria informacional e aumentando a legitimidade dos seus atos.

2.2 Evidenciações compulsórias na administração pública

Em relação à evidenciação compulsória, no entendimento de Beuren, Hein e Boff (2011, p.7) são: “informações requeridas pelos órgãos de regulamentação da contabilidade. Esses órgãos estabelecem padrões de evidenciação compulsórios às empresas para garantir um nível informacional mínimo, necessário e exigido pelos usuários das demonstrações contábeis”.

Na contabilidade pública, as demonstrações contábeis obrigatórias são instituídas a princípio através da Lei 4.320 de 17 de março de 1964, no artigo 101 da referida lei temos que:

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).

Portanto, conforme o artigo 101 da Lei 4.320 de 1964, temos quatro demonstrativos que evidenciam os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário de determinado exercício.

Quanto à elaboração da Lei do Orçamento (LOA), o artigo 2 da Lei 4.320/1964 estabelece que: “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecendo aos princípios de unidade universalidade e anualidade”. Assim, integram a LOA os demonstrativos, contendo a categoria econômica, fontes e funções da receita e despesa.

De acordo com Jund (2008, p.61), o orçamento pode ser definido como “um instrumento de planejamento da ação governamental composto das despesas fixadas pelo Poder Legislativo, autorizando o Poder Executivo realizá-las durante um exercício financeiro mediante a arrecadação de receitas suficientes e previamente estimadas”.

Apesar de sua forma de lei, o orçamento, antes de tudo, é um instrumento de planejamento que permite acompanhar, controlar e avaliar a administração da coisa pública. (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p.57).

Outro dispositivo importante, posteriormente criado com o intuito de estabelecer normas de finanças voltadas à gestão pública, foi a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, intitulada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

No entendimento de Giuberti (2005, p.2), a LRF apresenta dois limites para controlar os gastos públicos: “limite de endividamento e limite de gasto com pessoal. Além disso, busca controlar todos os demais aspectos do orçamento desde a formulação até a execução, e privilegia a questão da transparência ao exigir a publicação de relatórios de execução”.

Em seu capítulo IX que trata da transparência, controle e fiscalização, são mencionados os instrumentos de transparência da gestão fiscal:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o

Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (BRASIL, 2000).

A LRF trouxe grande avanço quanto ao controle da gestão fiscal na administração pública, porém, sua função não está limitada a isso, tendo em vista que a mencionada lei determina que seja dada ampla divulgação a esses relatórios.

Corroborando com esse entendimento, Beuren e Sothe (2009, p.104) comentam que “O incentivo à participação popular é assegurado a partir da aplicação do princípio da publicidade, permitindo que a sociedade participe dos eventos de elaboração das peças orçamentárias e avaliação da sua realização”.

E ainda, de acordo com a Lei 10.028/2000 que “altera o Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei 201, de 27 de fevereiro de 1967”, constitui infração administrativa contra as leis de finanças:

- I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;
 - II – propor lei de diretrizes orçamentárias anuais que não contenha as metas fiscais na forma da lei;
- § 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. (BRASIL, 2000).

Outro avanço significativo quanto à divulgação de informações financeiras dos órgãos públicos ocorreu com a publicação da Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, que traz alterações à Lei 101/2000 ao acrescentar dispositivos que asseguram uma maior transparência, por exemplo, ao garantir o acesso por meio eletrônico de informações detalhadas quanto à execução financeira e orçamentária, 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.

Portanto, é dever do gestor público ampliar ao máximo o nível de transparência das informações financeiras, patrimoniais e orçamentárias, porém, dentro do que é permitido em lei, sem buscar sua promoção, e divulgando informações que tenham características que as tornem úteis a todos os usuários.

3. METODOLOGIA

Para atender aos objetivos propostos no presente estudo, essa seção apresenta a classificação, métodos e procedimentos, população e amostra, técnicas e procedimentos de coletas de dados, as técnicas de análise de dados, encerrando com as limitações do estudo.

Esta pesquisa tem caráter exploratório e foi realizada através de pesquisa documental. Quanto a abordagem do problema, a presente pesquisa é qualitativa, a coleta dos dados foi efetuada por análise documental e a técnica de investigação foi a análise de conteúdo.

A pesquisa foi realizada tendo como base de informação as páginas eletrônicas dos nove municípios que compõem a Região Metropolitana da Baixada Santista, sendo eles: Bertioga, Cubatão, Guarujá, Itanhaém, Mongaguá, Peruíbe, Praia Grande, Santos e São Vicente. Foram levantados os relatórios e demonstrativos de caráter compulsório, especificamente, os quatro demonstrativos que a Lei 4.320 de 1964 determina: O Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário e Demonstração das Variações Patrimoniais. Além dos anexos da LOA e da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) de cada município. Também foram considerados os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), que são exigidos por meio da Lei Complementar 101 de 2000. Os demonstrativos e relatórios são referentes aos anos de 2010 a 2012, e a coleta dos dados foram realizadas no dia 16 de novembro de 2013.

A análise foi composta da seguinte maneira: primeiramente buscou-se identificar nos sítios dos 9 municípios, que compõem a região pesquisada, se os mesmos divulgaram as demonstrações contábeis exigidas pela Lei 4.320 de 1964. Ainda, os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Posteriormente, realizou-se o cálculo do Nível Médio de Transparência (NMT) referente aos três anos do estudo.

No cálculo do nível médio de transparência (NMT), inicialmente, foram consideradas as quatro demonstrações contábeis da Lei 4.320 de 1964 do período de 2012, 2011 e 2010. Tendo como objetivo encontrar o NMT por demonstração, por município e o NMT total da região pesquisada.

Em seguida, foram calculados o NMT do RREO e RGF, do período pesquisado, por relatório, por município e o NMT total da Região da Baixada Santista referente a LRF, nesse caso, os relatórios levantados se referem ao último bimestre e último quadrimestre,

respectivamente, uma vez que eles apresentam as informações completas dos exercícios em análise. Uma vez efetuado todos os cálculos, optou-se por encontrar o NMT levando em consideração os quatro demonstrativos da lei 4.320 de 1964 e os dois relatórios da LRF, por ano, por município e o NMT total da região, quando considerados os demonstrativos e relatórios.

Por fim, por sua importância, analisou-se nos sítios dos municípios a divulgação da Lei Orçamentária Anual (LOA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), entretanto, essas não compuseram o cálculo do NMT, tendo em vista que as mesmas não representam uma demonstração ou relatório financeiro.

O estudo pretendeu demonstrar qual o nível médio de transparência das informações obrigatórias dos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, disponibilizadas no ambiente da internet, dentro o período analisado, não tendo como intenção apresentar as causas que distinguem os municípios ou a limitação da divulgação dos seus demonstrativos.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nessa seção serão apresentados os estudos quanto à divulgação dos relatórios e demonstrativos contábeis dos nove municípios, sendo analisada primeiramente a evidenciação e divulgação das demonstrações requeridas pela Lei 4.320 de 1964, bem como o seu Nível Médio de Transparência (NMT), seguido pelos relatórios RGF e RREO e respectivo NMT. Por último, será analisada a evidenciação e publicação da LOA e da LDO.

4.1 Demonstrações da lei 4.320 de 1964

A seguir será apresentado o quadro 1, com os resultados obtidos dos quatro demonstrativos exigidos pela Lei 4.320 de 1964, do período de 2010 a 2012 através de coleta de dados nos sites dos nove municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, seguido pela tabela 1, que apresenta o NMT por demonstração, município e o NMT Total da região. Posteriormente, é realizada a apresentação da análise desses resultados.

Quadro 1 – Demonstrações Contábeis

D.C	Ano	Bertioga	Cubatão	Guarujá	Itanhaém	Mongaguá	Peruíbe	Praia Grande	Santos	São Vicente
B.O	2012	NÃO	<i>SIM</i>	SIM	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>
	2011	NÃO	<i>SIM</i>	NÃO	SIM	NÃO	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>
	2010	SIM	<i>SIM</i>	SIM	SIM	SIM	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>
B.P	2012	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>
	2011	NÃO	SIM	NAO	SIM	NÃO	<i>SIM</i>	SIM	SIM	<i>SIM</i>
	2010	SIM	SIM	NAO	SIM	NÃO	<i>SIM</i>	SIM	SIM	<i>SIM</i>
D.V.P	2012	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>
	2011	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	<i>SIM</i>
	2010	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	<i>SIM</i>
B.F	2012	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>
	2011	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>	SIM	NÃO	<i>SIM</i>	SIM	NÃO	<i>SIM</i>
	2010	SIM	NÃO	<i>SIM</i>	SIM	NÃO	<i>SIM</i>	SIM	NÃO	<i>SIM</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

Em seguida, na Tabela 1, é demonstrado o resultado do NMT pelas demonstrações e por cada um dos nove municípios do estudo.

Tabela 1 - Nível médio de transparência (NMT)

Municípios	B.O.	B.P.	D.V.P.	B.F.	NMT
São Vicente	100%	100%	100%	100%	100%
Praia Grande	100%	67%	67%	67%	75%
Peruíbe	100%	100%	0%	100%	75%
Itanhaém	67%	67%	67%	67%	67%
Guarujá	67%	33%	33%	100%	58%
Cubatão	100%	67%	0%	0%	42%
Santos	100%	67%	0%	0%	42%
Bertioga	33%	33%	0%	33%	25%
Mongaguá	33%	0%	0%	0%	8%
NMT					
Total:	78%	59%	30%	52%	55%

Fonte: Dados da Pesquisa.

O Balanço Orçamentário foi o demonstrativo mais divulgado nos sites dos municípios analisados, apresentando um NMT Total de 78% (tabela 1), e também o demonstrativo com maior possibilidade de comparação entre os três anos, em cinco dos nove municípios, (o que pode ser notado pelo destaque no quadro 1). O que se justifica pelo fato do Balanço Orçamentário também ser parte integrante do RREO. O município de Itanhaém evidenciou apenas os anos de 2010 e 2011 e o município de Guarujá os anos de 2010 e 2012, ambos os municípios apresentaram um NMT de 67%. Os municípios que apresentaram o menor nível de divulgação desse demonstrativo foram Mongaguá e Bertioga, que divulgaram o demonstrativo apenas no ano de 2010 (NMT 33%).

O Balanço Patrimonial foi o segundo demonstrativo mais divulgado pelos municípios (NMT TOTAL 59%), porém, apenas os municípios de São Vicente e Peruíbe divulgaram o demonstrativo nos três exercícios analisados. Os municípios de Santos, Cubatão, Praia Grande e Itanhaém evidenciaram e divulgaram o Balanço Patrimonial nos anos de 2010 e 2011 (NMT 67%). Os municípios de Bertioga e Guarujá divulgaram o Balanço Patrimonial apenas em um dos três anos analisados, no exercício de 2010 e 2012 respectivamente (NMT 33%). O município de Mongaguá não divulgou o demonstrativo em nenhum dos anos analisados.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) foi o demonstrativo com menor nível de divulgação (NMT TOTAL 30%), apenas o município de São Vicente disponibilizou a DVP nos três anos. Os municípios de Praia Grande e Itanhaém divulgaram esse demonstrativo nos anos de 2010 e 2011 (NMT 67%). Já o município de Guarujá divulgou a DVP em seu site apenas no exercício de 2012 (NMT 33%). Os municípios de Bertioga, Santos, Cubatão, Mongaguá e Peruíbe não disponibilizaram a DVP em nenhum dos três anos pesquisados.

O Balanço Financeiro foi o terceiro demonstrativo mais divulgado nos sites dos municípios (NMT TOTAL 52%). Os municípios que divulgaram o Balanço Financeiro nos três períodos analisados foram Guarujá, São Vicente e Peruíbe. Os municípios de Praia Grande e Itanhaém apresentaram divulgação nos exercícios de 2010 e 2011 (NMT 67%). O município de Bertioga divulgou o demonstrativo apenas no exercício de 2010 (NMT 33%), e os municípios de Santos, Cubatão e Mongaguá não publicaram o Balanço Financeiro em seus sites em nenhum dos anos pesquisados.

O município de São Vicente foi o único a divulgar todos os quatro demonstrativos exigidos pela Lei 4.320/64 nos três anos analisados e, conseqüentemente, o único município a

atingir o NMT de 100% dentro do período pesquisado, diminuindo ao menos nessa análise a assimetria entre o agente e o principal.

Outro município que se destacou foi Peruíbe, divulgando o Balanço Patrimonial, Financeiro e Orçamentário de todos os períodos, inclusive sendo o único município a divulgar o parecer do Tribunal de Contas, porém, não divulgou a DVP em nenhum dos três anos, atingindo um NMT de 75% no período. O município de Praia Grande também apresentou um NMT de 75%, porém, diferentemente do município de Peruíbe, não divulgou os demonstrativos referentes ao exercício de 2012, salvo o Balanço Orçamentário.

Itanhaém foi o quarto município com maior nível de divulgação (NMT 67%), publicando todos os demonstrativos, porém apenas entre os exercícios de 2010 e 2011.

O município de Mongaguá demonstrou o menor nível de divulgação (NMT 8%), apresentando apenas o Balanço Orçamentário de 2010. Já o município de Bertioga apresentou o segundo pior resultado na pesquisa (NMT 25%), apenas divulgando o Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial e Balanço Financeiro do exercício de 2010. Destaque-se que nos dois casos a contabilidade não foi utilizada para reduzir a assimetria de informação entre o agente e o principal.

Por fim, o Nível Médio de Transparência Total da Região Metropolitana da Baixada Santista, quanto as demonstrações contábeis exigidas pela Lei 4.320 de 1964 foi de apenas 55%.

4.2 Relatórios exigidos pela LRF

A seguir será apresentada a tabela 2, com o levantamento dos RREO e dos RGF exigidos pela Lei 101 de 2000 (LRF), entre os anos de 2010 a 2012, coletados nos sites dos nove municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, bem como o Nível Médio de Transparência por relatório, município e o Nível Médio de Transparência Total, acompanhado pela apresentação da análise desses resultados.

Tabela 2 - Nível médio de transparência (NMT) da LRF

Municípios	RREO				RGF				NMT LRF
	2012	2011	2010	NMT	2012	2011	2010	NMT	
Cubatão	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	100%	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	100%	100%

Peruíbe	SIM	SIM	SIM	100%	SIM	SIM	SIM	100%	100%
Praia Grande	SIM	SIM	SIM	100%	SIM	SIM	SIM	100%	100%
Santos	SIM	SIM	SIM	100%	SIM	SIM	SIM	100%	100%
Guarujá	SIM	NÃO	SIM	67%	SIM	NÃO	SIM	67%	67%
Itanhaém	NÃO	SIM	SIM	67%	NÃO	SIM	SIM	67%	67%
Bertioga	NÃO	NÃO	SIM	33%	NÃO	NÃO	SIM	33%	33%
Mongaguá	NÃO	NÃO	NÃO	0%	NÃO	NÃO	NÃO	0%	0%
São Vicente	NÃO	NÃO	NÃO	0%	NÃO	NÃO	NÃO	0%	0%
TOTAL NMT:	56%	56%	78%	63%	56%	56%	78%	63%	63%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nos resultados encontrados pôde-se observar que os municípios ou não apresentaram nenhum dos relatórios ou apresentaram os dois, sendo que apenas quatro municípios divulgaram o RREO e o RGF nos três anos analisados, são eles: Santos, Cubatão, Praia Grande e Peruíbe. Vale observar que apenas o município de Peruíbe apresentou os relatórios com as assinaturas dos responsáveis.

O município de Itanhaém divulgou ambos os relatórios apenas nos exercícios de 2010 e 2011 (NMT 67%) e o município de Guarujá não apresentou os relatórios no exercício de 2011 (NMT 67%). O município de Bertioga divulgou em seu site apenas os relatórios de 2010 (NMT 33%). Já os municípios de São Vicente e Mongaguá não divulgaram seus relatórios entre o período pesquisado. Note-se que esses três últimos municípios (Bertioga, São Vicente e Mongaguá) não obtiveram um nível de evidenciação satisfatório quanto aos relatórios da LRF, no período analisado, e não utilizaram desse dispositivo para diminuir a assimetria entre o agente (gestor público) e o principal (cidadão).

Por fim, o Nível Médio de Transparência Total da Região Metropolitana da Baixada Santista, quanto aos relatórios da LRF foi de apenas 63%. Importante ressaltar que, conforme exposto na fundamentação teórica, a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, em seu capítulo IX, que trata da transparência, discorre em seu artigo 48: “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: [...] o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal”. O que demonstra o não cumprimento da legislação pela maioria dos

municípios da região. A seguir, serão demonstrados os NMT levando em consideração os quatro demonstrativos da Lei 4.320 de 1964 e os relatórios da LRF.

4.3 Nível médio de transparência total

Uma vez coletados e analisados todos os demonstrativos contábeis da Lei 4.320 de 1964 e os relatórios da LRF, optou-se por calcular o Nível Médio de Transparência Total utilizando o Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Demonstrações da Variações Patrimoniais, Balanço Financeiro, Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, dentre o período estudado, tanto por município como também o Nível Médio de Transparência Total da Região Metropolitana da Baixada Santista, conforme apresentado na tabela 3:

Tabela 3 - Nível médio de transparência (NMT) total - lei 4.320 e LRF

Municípios	B.O.	B.P.	D.V.P.	B.F.	RREO	RGF	NMT
Praia Grande	100%	67%	67%	67%	100%	100%	84%
Peruíbe	100%	100%	0%	100%	100%	100%	83%
São Vicente	100%	100%	100%	100%	0%	0%	67%
Itanhaém	67%	67%	67%	67%	67%	67%	67%
Cubatão	100%	67%	0%	0%	100%	100%	61%
Guarujá	67%	33%	33%	100%	67%	67%	61%
Santos	100%	67%	0%	0%	100%	100%	61%
Bertioga	33%	33%	0%	33%	33%	33%	28%
Mongaguá	33%	0%	0%	0%	0%	0%	6%
TOTAL	78%	59%	30%	52%	63%	63%	58%

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a tabela 3, pode-se observar que o NMT Total da Região Metropolitana da Baixada Santista é de apenas 58%. Quanto as demonstrações contábeis, o Balanço Orçamentário foi o demonstrativo mais evidenciado nos sites dos municípios da região, atingindo um NMT Total de 78%. Por sua vez, a DVP apresentou o pior nível de divulgação, apenas 30%.

No cálculo demonstrado na tabela 3, percebe-se uma mudança nas posições dos municípios, quando considerados todos os demonstrativos e relatórios. A seguir, o quadro 2 apresenta uma síntese da comparação dos resultados:

Quadro 2: Ranqueamento Final

LEI 4320			LRF			LEI 4320 + LRF		
Municípios		NMT	Municípios		NMT	Municípios		NMT
1º	São Vicente	100%	1º	Cubatão	100%	1º	Praia Grande	84%
2º	Praia Grande	75%	1º	Peruíbe	100%	2º	Peruíbe	83%
2º	Peruíbe	75%	1º	Praia Grande	100%	3º	São Vicente	67%
3º	Itanhaém	67%	1º	Santos	100%	3º	Itanhaém	67%

Fonte: Dados da pesquisa.

4.4 Informações da LOA e da LDO

A seguir será apresentado o quadro 2, com o levantamento da LOA e da LDO do período de 2010 a 2012, coletados nos sites dos nove municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, acompanhado pela apresentação da análise desses resultados.

Quadro 3 – Relatório Resumido LOA e LDO

Municípios	LOA			LDO		
	2012	2011	2010	2012	2011	2010
Bertioga	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Guarujá	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Santos	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
São Vicente	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Cubatão	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Praia Grande	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Mongaguá	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM
Itanhaém	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Peruíbe	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar de seis municípios, entre os nove pesquisados, apresentarem as informações em todos os anos analisados, apenas os municípios de Santos e Praia Grande trazem todas as leis com seus anexos, seguido pelo município de Cubatão que deixa apenas de divulgar a LOA no ano de 2012, mas traz todos os seus anexos dessa lei, e o município de Bertioga, que não divulga a LOA e nem a LDO nos períodos de 2010 e 2011, mas disponibiliza seus anexos. Os municípios de Guarujá e Peruíbe não disponibilizam todos os anexos do período de 2010 e 2011.

O município de São Vicente não disponibiliza informações quanto a LDO, com relação a LOA, o mesmo não divulga a lei, mas traz um sistema informatizado onde é possível consultar os anexos da lei nos três períodos analisados. Já o município de Itanhaém divulga os anexos da LOA dos três exercícios, porém, o acesso a LOA e a LDO é dificultoso, pela maneira que é disponibilizada a consulta, sendo necessário entrar em contato com a prefeitura por e-mail para receber a informação do número da lei que se pretende pesquisar. O município de Mongaguá não disponibiliza os anexos da LOA em nenhum dos três anos analisados.

Diante disso, apenas os municípios de Santos, Praia Grande, Cubatão e Bertioga obtiveram uma evidenciação praticamente completa em relação a LOA, LDO e seus respectivos anexos, possivelmente contribuindo com a diminuição do nível de assimetria de informações relacionadas ao planejamento orçamentário dos gestores públicos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral avaliar o nível de evidenciação e divulgação das informações obrigatórias disponibilizadas na internet pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, no período de 2010 a 2012. Para isso, foram levantados os relatórios e demonstrativos de caráter compulsório, especificamente, os quatro demonstrativos que a lei 4.320 de 1964 determina, E ainda, os RGF e o RREO, que são exigidos por meio da Lei Complementar Nº 101 de 2000.

Posteriormente, realizou-se o cálculo do Nível Médio de Transparência (NMT) referente aos três anos do estudo. Por fim, analisou-se nos sítios dos municípios a divulgação da Lei Orçamentária Anual (LOA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Em resposta a questão do estudo, os resultados da pesquisa demonstraram que o nível de evidenciação dos demonstrativos contábeis da lei 4.320 de 1964 somados aos relatórios da LRF

são insatisfatórios (NMT Total 58%) e ferem a legislação quanto a publicidade desses no ambiente da internet. O maior NMT Total apresentado, foi o do município de Praia Grande (84%). Com relação aos quatro demonstrativos exigidos pela Lei 4.320, o NMT Total da Região Metropolitana da Baixada Santista foi de apenas 55%. Somente o município de São Vicente evidenciou os mesmos em todos os três anos. Quanto aos relatórios exigidos pela LRF, apenas os municípios de Santos, Cubatão, Praia Grande e Peruíbe divulgaram o RREO e o RGF nos três anos analisados. No que se refere a LOA e a LDO, apenas os municípios de Santos, Praia Grande, Cubatão e Bertioga obtiveram uma evidenciação praticamente completa em relação à essas leis e seus respectivos anexos.

Importante ressaltar, que a presente pesquisa se limita a identificar o nível de transparência dos demonstrativos contábeis e relatórios da LRF da Região Metropolitana da Baixada Santista dentre o período pesquisado, não tendo como intenção apresentar as causas que distinguem os municípios ou a limitação da divulgação dos seus demonstrativos.

Diante do exposto, conclui-se e recomenda-se o aprimoramento dos gestores (agentes) quanto a divulgação e conseqüentemente comparabilidade em seus sítios, tanto das demonstrações contábeis como dos demais relatórios aqui observados, tendo em vista que os cidadãos (principal) já estão arcando com os custos dos sítios, e se faz necessário a diminuição da assimetria informacional encontrada nesse estudo. Ainda, é dever do agente o cumprimento da legislação em vigor.

Sugerem-se para futuras pesquisas, estudos relacionados à evidenciação e divulgação dos demonstrativos públicos em outras regiões do país, bem como pesquisas quantitativas que busquem identificar correlações em relação à evidenciação dos demonstrativos e outras variáveis.

Espera-se que esse artigo possa contribuir para uma maior discussão sobre a importância da evidenciação dos demonstrativos contábeis voltados à área pública, bem como a necessidade de aprimoramento dessa evidenciação, tendo em vista os resultados aqui apontados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I; ARRUDA, D. **Contabilidade pública**: Da teoria à prática. 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Lei nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Lei nº 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/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Lei nº 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10028.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

BEUREN, I. M.; SÖTHE, A. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **RCO: Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, SP, v. 3, n. 5, p. 98-120, jan./abr. 2009. Disponível em: <www.rco.usp.br>

BEUREN, I. M.; HEIN, N.; BOFF, M. L. Estratégias de legitimidade organizacional de Lindblom versus geração familiar gestora de empresas familiares. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 9, n. 17, p. 1-20, Enero/Junio 2011.

GIUBERT, A. C. Lei de responsabilidade fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CENTROS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA, 33, 2005, Natal. **Anais eletrônicos ...** Niterói: ANPEC, 2005. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/novosite/br/encontro-2005>>.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **IPSAS 1**: presentation of financial statements. Londres, dez. 2006. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f.pdf>> Acesso em: 16 abr. 2014.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, October 1976.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BERTIOGA. **Contas Públicas.** Disponível em: <http://www.bertioga.sp.gov.br/contas_publicas/index.php>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CUBATÃO. **Documentos oficiais.** Disponível em: <<http://www.cubatao.sp.gov.br/documentos-oficiais/>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GUARUJÁ. **Contas Públicas.** Disponível em: <<http://portal.guaruja.sp.gov.br/?s=CONTAS+PUBLICAS&lang=pt-br#tab-1385124271-2-26>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ITANHAÉM. **Contas Públicas.** Disponível em: <http://www.itanhaem.sp.gov.br/contas_publicas/index.html>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MONGAGUA. **Portal da transparência.** Disponível em: <<http://201.63.230.98:5656/transparencia/>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PERUÍBE. **Portal da transparência.** Disponível em: <http://www.peruibe2.sp.gov.br/servonline/cns_gerenciar_portal_transparencia/cns_gerenciar_portal_transparencia.php>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PRAIA GRANDE. **Contas Públicas.** Disponível em: <http://www.praia grande.sp.gov.br/Administracao/Contas.asp?cd_pagina=289>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS. **Relatórios das finanças públicas.** Disponível em: <<http://www.portal.santos.sp.gov.br/egov/page.php?73>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO VICENTE. **Portal da transparência.** Disponível em: <http://201.28.194.11/pmsaovicente/websis/portal_transparencia/financeiro/contas_publicas/index.php>. Acesso em: 16 nov. 2013.

SLOMSKI, V. **Teoria do agenciamento no estado:** uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. 106 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.