

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL MESTRADO**

**EMANUEL FELIPE BORTULINI**

**A PERCEPÇÃO DE AUDITORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO  
RIO GRANDE DO SUL SOBRE A TRANSPARÊNCIA PÚBLICA**

**São Leopoldo**

**2016**

Emanuel Felipe Bortulini

**A PERCEPÇÃO DE AUDITORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO  
RIO GRANDE DO SUL SOBRE A TRANSPARÊNCIA PÚBLICA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis Nível Mestrado da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Cristiano Machado Costa

São Leopoldo

2016

B739p

Bortolini, Emanuel Felipe

A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a transparência pública / por Emanuel Felipe Bortolini. – 2016.

129 f.: il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2016.

“Orientador: Prof. Dr. Cristiano Machado Costa.”

1. Accountability. 2. Auditoria. 3. Controle Social. 4. Governança Pública. 5. Transparência na administração pública. 6. Rio Grande do Sul. Tribunal de Contas. I. Título.

CDU: 657.3

Emanuel Felipe Bortulini

**A PERCEPÇÃO DE AUDITORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO  
RIO GRANDE DO SUL SOBRE A TRANSPARÊNCIA PÚBLICA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis Nível Mestrado da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Aprovado em 21 de janeiro de 2016

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Dr. Clóvis Antônio Kronbauer  
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS

---

Professor Dr. João Zani  
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS

---

Professor Dr. Cristiano Machado Costa – Orientador  
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS

---

Professor Dr. Marcelo Sanches Pagliarussi  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE  
RIBEIRÃO PRETO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – FEA-RP/USP

Visto e permitida a impressão  
São Leopoldo,

---

Professor Dr. Marcos Antônio de Souza  
Coordenador do PPG em Ciências Contábeis

*Dedico este trabalho a você que o está lendo!*

## AGRADECIMENTOS

Aos meus familiares;

Aos meus amigos;

Ao Professor Dr. Cristiano Machado Costa, meu orientador, pelos direcionamentos sempre precisos e cirúrgicos, pela paciência e respeito;

Ao Professor Dr. Sandro Trescastro Bergue pelos ensinamentos e confiança;

Aos professores do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos;

Aos colegas da melhor turma de mestrado que a Unisinos já viu. “Esperava mais de vocês” - diria o Zani.

Aos funcionários do PPG;

Às moças do RU;

A todas as regionais do Tribunal de Contas do Estado pela receptividade e carinho nas visitas;

À prefeitura de Campinas do Sul pela flexibilização dos horários;

Ao escritório por entender minhas ausências e pelas incontáveis folhas impressas;

Aos motoristas da Unesul que chegaram em segurança ao destino em todas as viagens das quais estava a bordo;

A todos aqueles que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a execução deste trabalho.

Muito obrigado!

*“As atitudes continuam sendo mais importantes do que as palavras”  
Autor desconhecido*

## RESUMO

Nos últimos anos o governo brasileiro tem aumentado a divulgação de dados das instituições públicas, conforme exigido pela Lei de Acesso à Informação. Os governos federal, estaduais e municipais têm agora de apresentar evidências da sua eficácia, eficiência, efetividade e ética na administração pública. A sociedade brasileira hoje em dia pode supervisionar várias instâncias da administração pública e aumentar o controle social. Esta pesquisa avalia a percepção dos auditores públicos externos no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) sobre a qualidade, utilidade e suficiência das informações, sistemas e procedimentos disponíveis. Uma amostra com 131 auditores respondeu um questionário e entrevistas semiestruturadas foram aplicadas a 10 coordenadores de auditoria nas unidades regionais do TCE-RS. Os resultados mostram que os auditores e coordenadores acreditam que os dados disponíveis ao público têm frequência e formato adequado, mas é insuficiente para o efetivo controle social, o que é parcialmente explicado pela falta de compreensão do público e pela ausência de uniformidade entre os relatórios do governo e portais. No entanto, os auditores e coordenadores percebem uma crescente utilização de instrumentos e sistemas de transparência pública, e acreditam que estes sejam úteis para a execução de suas tarefas internas, em particular quando a informação é agrupada.

**Palavras-chave:** *Accountability*. Auditoria. Controle Social. Governança Pública. Transparência.



## ABSTRACT

In recent years the Brazilian government has increased the disclosure of public institutions data, as required by the Access to Information Law. Federal, state and city governments now have to present evidence of their efficacy, efficiency, effectiveness and ethics in public administration. The Brazilian society can oversight many instances of the public administration and increase its social control. This research evaluates the perception of the external public auditors at the *Auditor's Court of the State of Rio Grande do Sul* (TCE-RS) about the quality, sufficiency, and usefulness of the available information, systems and procedures. A sample of 131 auditors responded a survey and semi-structured interviews were applied to 10 audit coordinators in each of the TCE-RS' regional units. Results show that auditors and coordinators believe that the data available to the public have adequate frequency and format, but it is insufficient to effective social control, which is partially explained by the lack of comprehension of the public and by the absence of uniformity among government's reports and websites. Nevertheless, auditors and coordinators perceive an increasing use of public transparency instruments and systems, and find it useful to their internal tasks, in particular when the information is gathered together.

**Keywords:** Accountability. Audit. Social Control. Public Governance. Transparency.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>BLM</b>	Base de Legislação Municipal
<b>CGU</b>	Controladoria Geral da União
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CRFB/88</b>	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>IDH-M</b>	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
<b>IFDM</b>	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal
<b>IGovP</b>	Índice de Avaliação de Governança Pública
<b>LAI</b>	Lei de Acesso à Informação
<b>LDO</b>	Lei de Diretrizes Orçamentárias
<b>LOA</b>	Lei de Orçamentos Anuais
<b>LRF</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>MCASP</b>	Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
<b>NBCASP</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
<b>NBC T</b>	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
<b>NPM</b>	<i>New Public Management</i>
<b>OGP</b>	<i>Open Government Partnership</i>
<b>ONG</b>	Organização Não-Governamental
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>PPA</b>	Plano Plurianual
<b>RGF</b>	Relatório de Gestão Fiscal
<b>RREO</b>	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
<b>RVE</b>	Relatório de Validação e Encaminhamento
<b>SEADE</b>	Serviço de Cálculo, Saneamento e Acompanhamento de Decisões
<b>SEDOC</b>	Serviço de Recebimento, Autuação e Expedição de Documentos
<b>SEPROC</b>	Serviço de Controle Processual e Operacional
<b>SIAPC</b>	Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas
<b>SIAPES</b>	Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal
<b>SOF</b>	Secretaria de Orçamento Fiscal
<b>STN</b>	Secretaria do Tesouro Nacional
<b>TCE/PB</b>	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
<b>TCE/RS</b>	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

## LISTA DE FIGURAS, QUADROS E TABELAS

Figura 1 – Elementos da transparência das contas públicas .....	28
Figura 2 – Organograma do TCE/RS .....	31
Figura 3 – Selo digital de transparência do TCE/RS .....	34
Figura 4 – Estrutura da Direção de Controle e Fiscalização .....	54
Figura 5 – Palavras e frases mais importantes na análise de texto das limitações...71	
Figura 6 – Palavras e frases mais importantes na análise de texto das sugestões ..73	
Quadro 1 – Conceitos importantes da LAI .....	26
Quadro 2 – Princípios e diretrizes orientadores da LAI .....	27
Quadro 3 – Usuários externos e síntese de seus interesses presumíveis .....	29
Quadro 4 – Estudos nacionais e internacionais relacionados .....	37
Quadro 5 – Serviços Regionais de Auditoria do TCE/RS e coordenadores.....	55
Tabela 1 – População e taxa de retorno da amostra.....	59
Tabela 2 – Índices descritivos dos respondentes.....	61
Tabela 3 – Índices de não utilização de dados por área de atuação.....	62
Tabela 4 – Índices de não utilização de dados por nível de escolaridade.....	62
Tabela 5 – Assertivas do bloco “qualidade das informações” .....	64
Tabela 6 – Assertivas do bloco “utilidade das informações” .....	66
Tabela 7 – Assertivas do bloco “suficiência das informações” .....	67

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>1.1 Contextualização do tema e problema</b> .....	<b>11</b>
<b>1.2 Objetivos</b> .....	<b>13</b>
1.2.1 Objetivo geral .....	13
1.2.2 Objetivos específicos.....	13
<b>1.3 Justificativa do estudo</b> .....	<b>14</b>
<b>1.4 Delimitação do tema</b> .....	<b>14</b>
<b>1.5 Estrutura da dissertação</b> .....	<b>15</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1 Contabilidade pública e auditoria governamental</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2 Princípios de publicidade e transparência e a legislação brasileira</b> .....	<b>21</b>
<b>2.3 Controle social e usuários externos</b> .....	<b>28</b>
<b>2.4 Estudos anteriores sobre o tema</b> .....	<b>37</b>
<b>2.5 Desenvolvimento das hipóteses sobre as percepções dos usuários</b> .....	<b>49</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>52</b>
<b>3.1 Desenho da pesquisa</b> .....	<b>52</b>
3.1.1 <i>Survey</i> .....	52
3.1.2 Entrevista .....	53
<b>3.2 População e amostra</b> .....	<b>54</b>
<b>3.3 Procedimentos para coleta, tratamento e análise de dados</b> .....	<b>56</b>
3.3.1 Atividades preliminares e pré-teste .....	56
3.3.2 Procedimentos para coleta de dados .....	56
3.3.3 Tratamento e análise de dados da <i>survey</i> .....	57
3.3.4 Tratamento e análise de dados das entrevistas .....	58
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>59</b>
<b>4.1 Análise da <i>survey</i></b> .....	<b>59</b>
4.1.1 Estatística descritiva da <i>survey</i> .....	59
4.1.2 Estatística descritiva dos respondentes .....	60
4.1.3 Análise do bloco “qualidade das informações” .....	63
4.1.4 Análise do bloco “utilidade das informações” .....	65
4.1.5 Análise do bloco “suficiência das informações” .....	68
4.1.6 Análise de conteúdo das limitações .....	70

4.1.7 Análise de conteúdo das sugestões.....	72
<b>4.2 Análise das entrevistas.....</b>	<b>73</b>
4.2.1 Percepções sobre a qualidade das informações.....	73
4.2.2 Percepções sobre a utilidade das informações.....	77
4.2.3 Percepções sobre a suficiência das informações.....	80
4.2.4 Limitações verificadas.....	83
4.2.5 Sugestões de melhorias.....	85
<b>4.3 Triangulação dos dados coletados.....</b>	<b>87</b>
4.3.1 Qualidade das informações com dados triangulados.....	88
4.3.2 Utilidade das informações com dados triangulados.....	89
4.3.3 Suficiência das informações com dados triangulados.....	90
4.3.4 Limitações verificadas com dados triangulados.....	92
4.3.5 Sugestões de melhorias com dados triangulados.....	93
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>94</b>
<b>5.1 Conclusões.....</b>	<b>94</b>
<b>5.2 Recomendações de estudos futuros.....</b>	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>97</b>
<b>APÊNDICE A – MODELO DA SURVEY.....</b>	<b>106</b>
<b>APÊNDICE B – MODELO DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS.....</b>	<b>115</b>
<b>APÊNDICE C – ESTATÍSTICAS DA MINERAÇÃO DE TEXTO DA SURVEY.....</b>	<b>117</b>
<b>ANEXO – LISTA DE MUNICÍPIOS DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA.....</b>	<b>120</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

Este capítulo apresenta a contextualização do tema e o problema levantado durante a fase de pesquisa científica de desenvolvimento da dissertação, bem como os objetivos gerais e específicos, a justificativa e relevância do estudo e a delimitação do tema.

### **1.1 Contextualização do tema e problema**

Quando refletimos sobre o princípio da transparência administrativa, a ideia principal que vem à tona é da publicidade dos atos da administração pública. No entanto, numa análise mais detida do princípio da transparência administrativa, importa o questionamento de sua estrutura e de seu conteúdo, operação que não permite sua redução à divulgação dos atos administrativos (MARTINS JUNIOR, 2010).

Para o mesmo autor a transparência tem como fundamento a visibilidade do exercício do poder, consistindo não somente nas informações que a administração pública fornece, mas também o porquê toma tais decisões, além da avaliação da influência da sociedade, sobre a qual exerce poder, no processo de tomada destas deliberações.

A disponibilização de dados referentes à gestão pública no Brasil apresenta crescimento a partir da publicação da Lei de Acesso à Informação (LAI) – Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. A lei tem o objetivo de regular os procedimentos a serem observados pelos entes públicos, e de garantir o acesso a informações, a fim de permitir à sociedade a prática do controle social (MARQUES, 2014).

De acordo com as próprias definições do governo federal brasileiro, controle social trata-se da participação dos cidadãos no planejamento, acompanhamento, monitoramento e avaliação das ações da gestão pública e a execução das políticas e programas públicos. Pode ser entendido, enfim, como uma ação conjunta entre Estado e sociedade, em que o eixo central é o compartilhamento de responsabilidades com vistas a aumentar o nível da eficácia e efetividade das políticas e programas públicos.

Assentado em três pilares essenciais – planejamento, transparência e controle das contas públicas – o Brasil passou a experimentar um novo regime de administração dos recursos públicos, denominado de gestão fiscal responsável (FURTADO, 2010). Dessa forma, os governantes elegem prioridades e metas, colocando-as em prática na forma de programas e ações. Subentende-se que tais prioridades e metas estejam em harmonia com os anseios da comunidade a que se destinam. Caso contrário, é justo que existam meios para correção dos caminhos propostos.

Segundo Przeworski (1996, p. 25),

governos são “responsáveis” quando os cidadãos têm possibilidade de discernir aqueles que agem em seu benefício, e podem lhes impor sanções apropriadas, de modo que os governantes que atuam em prol do benefício dos cidadãos sejam reeleitos, e os que não o fazem sejam derrotados.

O crescimento dos níveis de transparência administrativa é conquista cultural na evolução da ideia de democracia como antítese da opacidade decisória (FREITAS, 1997). Mas, apesar da disponibilização das informações, o que os estudos apontam é a publicação apenas como forma de cumprimento de normas legais. A clareza e o entendimento dos transparecidos dependem de entendimento e conhecimento prévio sobre as mais diversas áreas, o que vai de encontro um dos objetivos da LAI: expor informações de forma compreensível à população. Em outras palavras, “a quantidade de informação a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012, p. 515).

Outro importante fator nesse processo é a convergência das práticas contábeis às normas internacionais, que tem o objetivo principal de fornecer aos usuários informações sobre resultados orçamentários, financeiros, econômicos e patrimoniais, no apoio ao processo de tomada de decisão (QUINTANA et al., 2013).

Tem-se o conhecimento de que os gastos públicos devem ser fiscalizados, não somente em função do cumprimento legal, mas principalmente como forma de evidenciação e apuração em relação à eficácia, eficiência, efetividade e economicidade.

Nesse panorama, a auditoria governamental se mostra como um campo especializado, com vistas ao patrimônio e ao interesse público. É uma atividade que busca examinar de forma acurada a legalidade e legitimidade dos atos

administrativos, bem como a adequação dos resultados a aspectos que revelem sua eficácia, eficiência e economicidade (PETER; MACHADO, 2008).

Assim, é preciso estudar a maneira como os usuários de informações contábeis tomam decisões. Se for possível determinar como isso ocorre, também será possível deduzir que informações teriam mais valor para eles (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

Portanto, no contexto apresentado, visando avaliar a impressão dos usuários externos das informações disponibilizadas, busca-se responder ao seguinte questionamento: **quais as percepções dos auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul quanto ao cumprimento legal das informações dispostas pelas ferramentas de transparência pública?**

## 1.2 Objetivos

### 1.2.1 Objetivo geral

Este estudo tem como objetivo geral analisar as percepções dos auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul quanto à situação das informações dispostas pelas ferramentas de transparência pública, em relação ao seu cumprimento legal.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar se os auditores públicos externos têm a percepção de que a qualidade das informações, no que se refere à frequência, formato, profundidade, detalhamento, confiabilidade e uniformidade, atende ou não aos objetivos da Lei de Acesso à Informação;
- Verificar se os auditores públicos externos percebem que as ferramentas de transparência pública têm ou não sido utilizadas de forma ampla;
- Inferir sobre a percepção dos auditores públicos externos de que as informações dispostas pelos meios abertos de transparência pública são ou não suficientes para exercer o controle social.



### **1.3 Justificativa do estudo**

A pesquisa proposta apresenta relevância em vários aspectos, principalmente no âmbito social. Visa fornecer elementos à forma como a transparência das contas públicas é apresentada aos usuários externos para tomada de decisões.

Também pode fornecer novos entendimentos aos órgãos fiscalizadores e de controle, como Poderes Legislativos e Tribunais de Contas, possibilitando melhor domínio na avaliação do cumprimento das legalidades impostas.

Já no tocante à contribuição acadêmica, tem como intuito o crescimento da literatura sobre o tema, dada a escassez de material científico, destoante para com a importância e relevância do assunto, além de possibilitar debates e recomendações sobre novas pesquisas.

Esse último ponto passa a ser ainda mais importante em razão de os resultados encontrados não serem de caráter definitivo, mas que possibilitarão adaptações, evoluções e adequações. Isso a fim de que se possam discutir as particularidades às quais estão sujeitos os usuários externos das informações públicas.

Pelo exposto, pode-se idealizar a seguinte construção lógica: o acesso à informação levaria a deduções, que por sua vez, conduziria a questionamentos. Isso possibilita tais questionamentos a transformarem-se em temas sobre o funcionamento das instituições, e suas relações com a transparência, seja por meio de ações norteadoras, corretivas ou punitivas. A maneira como se dará o complexo esquema de informação, visualização, utilização, transformação, etc., está ainda por ser compreendido. É indispensável, nesse sentido, o papel do meio acadêmico como contribuinte ao processo de superação dos obstáculos a real democracia.

### **1.4 Delimitação do tema**

A abrangência do tema está limitada ao estudo das disponibilizações de elementos através de sistemas informatizados de transferência de dados entre os entes auditados e o TCE/RS, aos olhos dos auditores públicos externos, juntamente com o cruzamento desses dados e a utilização de informações dispostas ao público em geral no exercício da função de auditor. Assim, o tema não abrange análise do conteúdo das informações publicadas pelos entes. Outra delimitação está na parcela

da população selecionada para a pesquisa, abrangendo somente os servidores das unidades responsáveis pelas auditorias de contas municipais.

### **1.5 Estrutura da dissertação**

Esta dissertação está estruturada em capítulos. O primeiro apresenta uma introdução contendo a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa do estudo e a delimitação do tema. O segundo capítulo é dedicado à apresentação do referencial teórico que serviu de base para a pesquisa. No terceiro capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos adotados na elaboração dos instrumentos de pesquisa, coleta e análise dos dados. O quarto capítulo é voltado à apresentação e análise dos dados. Por fim, o quinto capítulo apresenta a conclusão e as sugestões de estudos futuros. Ainda, fazem parte deste documento as referências e os apêndices.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo compõe a base teórica necessária para a compreensão e análise dos resultados da pesquisa, estruturando-se em seções. Na primeira, são abordadas as definições de contabilidade pública e auditoria governamental. Em seguida, abordam-se os princípios de publicidade e transparência, relacionados com a legislação brasileira. Posteriormente, o controle social e os usuários externos são estudados para buscar um entendimento sobre o alcance das ferramentas de transparência pública. Na sequência, são expostos alguns estudos nacionais e internacionais relacionados com o tema proposto. Por fim, são criadas as hipóteses do estudo sobre as percepções dos usuários.

### 2.1 Contabilidade pública e auditoria governamental

Para Hendriksen e Van Breda (2012, p. 135), “a tomada de decisões desempenha papel crucial na teoria da contabilidade. Sua importância tem sido ressaltada frequentemente nas definições da contabilidade”.

A contabilidade pública, como ramo da contabilidade geral, objetiva evidenciar perante a fazenda pública a situação de todos aqueles que, de qualquer modo, arrecadam receitas, efetuam despesas, administram ou guardam bens a ela pertencentes ou confiados (SLOMSKI, 2003).

Para Andrade (2002, p. 27), a contabilidade em geral é vista como o registro numérico das transações econômicas e financeiras de qualquer detentor de um patrimônio e responsável por seus atos. Mas

seu objetivo não é proporcionar somente o registro e o acompanhamento permanente da situação da entidade em questão, mas fornecer uma ferramenta para a tomada de decisão com relação ao patrimônio da entidade, suas atividades envolvendo o início, o meio e o fim. É um importante elemento auxiliar de controle para o atingimento dos objetivos e finalidades e que permite constante auto-avaliação e autocorreção administrativa.

Quintana et al. (2011) entendem que, sob a exterioridade da gestão pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe uma nova maneira de atuação dos executores municipais, estaduais e federais. Tal instrumento normativo pressupõe ação planejada e transparente, o que previne riscos e corrige desvios capazes de

afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, obedecendo a limites e condições impostos legalmente.

Dessa forma, a lei procura destacar a importância do planejamento e da transparência que são ações essenciais para uma boa gestão. Para tanto, é fundamental a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, através de planos materializados e hierarquicamente interligados, que contribuem para a tomada de decisões e também como instrumentos de controle social (QUINTANA et al., 2011).

Como instrumentos de planejamento, vários autores discorrem, levando em conta os preceitos legais vigentes, acerca do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei de Orçamentos Anuais (LOA). São instrumentos públicos formadores de um processo de planejamento integrado que traçam estratégias a médio e curto prazo na intenção de alcançar objetivos determinados (ANGÉLICO, 1995; ANDRADE, 2002; SLOMSKI, 2003; SILVA, 2004; QUINTANA et al., 2011; ROSA, 2013; LIMA; CASTRO, 2013; KOHAMA, 2013).

Entretanto, a contabilidade se faz fundamental como ciência norteadora do processo de planejamento, tal como a visão de Angélico (1995, p. 107), para quem a “contabilidade pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do direito financeiro”.

Para Lima e Castro (2013, p. 1),

a contabilidade pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Aliada a isso está a constante preocupação dos governos de vários países em tornar viável a convergência de suas normas contábeis internas às normas internacionais, decorrente da globalização e da necessidade de proporcionar maior transparência e confiabilidade aos procedimentos e práticas contábeis, permitindo assim a comparabilidade das informações (ROSA, 2013).

Na busca por uma normatização e convergência contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, por meio de Resoluções, as Normas Brasileiras de

Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16). Tais normas, também conhecidas como NBCASP são estruturadas da seguinte forma:

- NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental
- NBC T 16.1 – Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
- NBC T 16.4 – Transações no Setor Público
- NBC T 16.5 – Registros Contábeis
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.8 – Controle Interno
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

No mesmo sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com a Secretaria de Orçamento Fiscal (SOF), elaborou Portaria Conjunta nº 3, em que estabelece o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Atualmente conhecido como MCASP, é dividido em partes que tratam de:

- Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários
- Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
- Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos
- Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
- Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- Parte VI – Perguntas e Respostas
- Parte VII – Exercício Prático
- Parte VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas

Para Rosa (2013, p. 6) “tais partes objetivam promover a transparência das contas públicas e padronizar os procedimentos a serem utilizados pelas três esferas de governo, com vistas a garantir a consolidação das contas públicas”.

Nos ensinamentos de Piscitelli e Timbó (2012, p. 7), “a contabilidade pública constitui uma das subdivisões da contabilidade aplicada a diferentes tipos de atividades, de entidades”. Sua abrangência é das pessoas jurídicas de direito público interno, bem como de algumas de suas entidades vinculadas, ou seja, entidades públicas que integram a estrutura da administração e que estão sujeitas a algum tipo de controle.

O Código Civil subdivide as pessoas jurídicas entre as de direito público e as de direito privado, conforme exposto a seguir:

Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

Parágrafo único. Salvo disposição em contrário, as pessoas jurídicas de direito público, a que se tenha dado estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas deste Código.

Art. 42. São pessoas jurídicas de direito público externo os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo direito internacional público.

Art. 43. As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis por atos dos seus agentes que nessa qualidade causem danos a terceiros, ressalvado direito regressivo contra os causadores do dano, se houver, por parte destes, culpa ou dolo.

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

§ 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

§ 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

Tal distinção é necessária porque, segundo a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70, e a LRF, em seu artigo 59, a fiscalização dos atos de gestão e finanças públicas está submetida à dualidade de controle (interno e externo). Segundo Piscitelli e Timbó (2012, p. 8),

a aplicação de recursos públicos, provenientes do Tesouro, ainda que de diferentes origens, se faz dentro de uma programação específica e está sujeita a controles formais, obrigatórios, dos sistemas de controle interno e externo; sua contabilização, conseqüentemente, deve seguir um modelo que assegure uma padronização adequada.

Para Silveira e Teixeira (2009, p. 61), “a finalidade de manter-se constância em controlar e fiscalizar é assegurar que a administração pública atue em conformidade com o ordenamento jurídico”.

Com base no ditame legal que afirma que “na contabilidade pública só se pode fazer aquilo que está devidamente prescrito em lei”, entende-se o porquê da existência de diversas normas legais que exigem a transparência na gestão pública (ANDRADE, 2002, p. 32). Imperioso, porém, que as autoridades e a própria sociedade organizada estejam convictas da necessidade da informação contábil como instrumento de suporte para a tomada de decisões e como mecanismo de controle na utilização dos recursos públicos. Assim, tal qual a contabilidade tem papel importante na elaboração de demonstrativos, à auditoria, cabe a emissão de opinião sobre tais documentos.

Segundo Ribeiro (2011, p. 1), a “auditoria é uma técnica contábil que surgiu da necessidade de se garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis”. Assim, a auditoria é tradicionalmente entendida como

uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.

Não restam dúvidas de que tal procedimento surgiu em decorrência da necessidade social de controle e proteção à posse. Diante disso, fica evidenciado o papel social exercido pelos órgãos controladores e fiscalizadores, em que os interesses da população estão em jogo. Portanto, através de poderes instituídos de forma legal, a auditoria governamental atua não só como instituição auxiliar para o desempenho, como também na adoção de mecanismos de combate à corrupção, por meio de controles eficazes e transparência dos atos de gestão. Assim, facilita o controle social e o fortalecimento da cidadania (MENDES et al., 2008).

Para Speck (2002, p. 30), o fato de que os agentes públicos devam ser responsabilizados por suas atividades, passíveis de punição por atos ilícitos, e do dever de prestar contas aos cidadãos e a outras instituições, constitui característica fundamental no sistema democrático. Dessa maneira, os mecanismos de controle se situam em duas esferas independentes: *accountability vertical*, da sociedade em relação ao Estado; e *accountability horizontal*, ou seja, de um setor a outro da esfera pública:

a *accountability vertical* é principalmente, embora de forma não exclusiva, a dimensão eleitoral, o que significa premiar ou punir um governante nas

eleições. Essa dimensão requer a existência de liberdade de opinião, de associação e de imprensa, assim como de diversos mecanismos que permitam tanto reivindicar demandas diversas como denunciar certos atos das autoridades públicas. Já a *accountability horizontal* implica a existência de agências e instituições estatais possuidoras de poder legal e de fato para realizar ações que vão desde a supervisão de rotina até sanções legais contra atos delituosos de seus congêneres do Estado.

Para Cruz (2002), a contabilidade, enquanto ciência social, se propõe a prestar serviço de alta relevância para as unidades. Em sentido mais amplo, a auditoria precisa manter e elevar a credibilidade, assim como a percepção e a aceitação da sociedade em geral. No tocante a benefícios gerados, devem ser conquistadas e preservadas.

Em relação ao controle externo, identifica-se a necessidade de medidas objetivas para aprimoramento da transparência. Deveria ser estimulada didaticamente a participação dos cidadãos no julgamento das contas públicas, o que traria mais expectativas e vigilância. Tal vigilância, exercida pela sociedade civil, ampliaria gradativamente o domínio da forma e a crítica sobre o objeto julgado e sobre a atuação ética e conduta imparcial dos conselheiros (CRUZ, 2002).

## **2.2 Princípios de publicidade e transparência e a legislação brasileira**

Para compreender o conceito contemporâneo de transparência, é primordial conhecer suas primeiras aplicações no campo da política, ou, mais precisamente, a ideia de publicidade – como diversos teóricos do estado se referem à prática de atribuir visibilidade às ações de governo (SILVA, 2010).

Para Bobbio e Nogueira (1997, p. 92), uma importante reflexão para entender a questão da publicidade descansa na concepção sobre o *arcana imperii*, na qual afirmam que o soberano desse regime, seja por direito natural, divino ou de conquista, deveria manter suas intenções e artifícios no máximo de sigilo possível:

À imagem e semelhança do deus oculto, o soberano é tanto mais potente, e, portanto, tanto mais cumpridor da sua função de governar súditos ignorantes e indóceis, quanto melhor consegue ver o que fazem seus súditos sem ser por eles visto. O ideal de soberano equiparado ao Deus terreno é o de ser, como Deus, o onividente invisível. A relação política, isto é, a relação entre governante e governado, pode ser representada como uma relação de troca, um contrato sinalagmático, diria um jurista, no qual o governante oferece proteção em troca de obediência. Ora, quem protege precisa ter mil olhos como os de Argo, quem obedece não precisam ver coisa alguma. Tanto é ocultada a proteção como cega a obediência.



Na visão de Silva (2010), esta noção faz parte do “Antigo Regime”. Naquele contexto, além da manutenção de seu poder de divindade, contavam a favor a necessidade de agilidade das decisões relacionadas aos interesses supremos do Estado e o desprezo pela população, identificada como objeto passivo do poder.

Os ideais da Revolução Francesa, com a questão da visibilidade dos atos e documentos de governo, em oposição ao que existia em governos autocráticos, foram altamente influenciados pelos modelos de democracia grega. Nos relatos da Revolução, são comuns as menções à “Ágora”, à “Eclésia” ou ao teatro grego; enfim, à possibilidade de reunir todos os cidadãos em um lugar público onde era possível participar livremente da política ao mesmo tempo em que se podiam enxergar os processos que a compõem com clareza e responsabilidade (SILVA, 2010).

O artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, datado de 1789, estabelece que a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração, preconizando assim a transparência e o controle popular na gestão fiscal do Estado (ALVES et al., 2001).

O princípio da publicidade na administração pública, no Brasil, foi instituído pelo artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (CRFB/88) e detalhado 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) [...]

§ 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.

Apesar de a transparência ser fruto direto do princípio constitucional da publicidade, aquela não pode ser confundida com esta. Trata-se de uma concepção mais ampla, abrangendo a evidenciação de informações confiáveis, relevantes, oportunas e compreensíveis, capazes de subsidiar o processo de controle social (QUINTANA et al., 2013).

A transparência é um dos princípios da governança pública, em que todo e qualquer mecanismo que aperfeiçoe esta ferramenta devem ser consideradas boas práticas de governança (CRUZ et al., 2012). Assim como nos ordenamentos

jurídicos da maioria dos Estados considerados democráticos, a CRFB/88 estabelece várias formas de controle sobre as contas públicas.

Exemplo disso é o disposto no artigo 31:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Um dos reflexos da crise da dívida externa brasileira, no período de 1982 a 1994, foi a mudança nas condições de financiamento dos estados e municípios, em virtude da diminuição nos financiamentos externos. Com isso, o poder delegado aos estados para negociar maiores recursos com o uso dos bancos estaduais instituía-se como prática para obtenção de crédito fácil (SANTANA JUNIOR, 2009).

No cenário de globalização econômica, alguns fatores contribuíram para alterações nas estruturas das instituições nacionais, como sociais, políticos e fiscais. Tais fatores foram importantes para elaboração de norma moralizadora da conduta dos gestores e servidores públicos face ao descontrole financeiro e orçamentário que ocorria (QUINTANA et al., 2013). Uma dessas normas é a LRF – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – baseada em princípios básicos de transparência, planejamento, controle e responsabilização.

Para Platt Neto et al. (2007), extrai-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, visando auxiliar no exercício do controle social, derivado do poder democrático. Com a LRF, tal exigência recebeu um novo reforço. A transparência está assegurada não só pela divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), mas pela obrigatoriedade de sua apresentação dentro de prazos previstos na própria lei. A não apresentação dos relatórios é acompanhada de severas sanções institucionais (CAVALCANTI, 2001).

Para Cavalcanti (2001, p. 88), “a LRF estabelece dispositivos versando sobre a execução orçamentária e o cumprimento de metas”. Portanto, não basta somente estabelecer diretrizes, é necessário, também o acompanhamento da execução orçamentária e o cumprimento das metas estabelecidas. Há assim a possibilidade de uma fiscalização ou monitoramento por parte de autoridades e órgãos de controle, bem como por parte de todo cidadão.

Nos ensinamentos de Silveira e Teixeira (2009, p. 23),

a Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser lida através da lupa de uma visão sistemática, a fim de que se vislumbre seus verdadeiros objetivos e de que seja aplicada de modo a atingi-los, pois, como um diploma técnico, ao ser lida de uma maneira literal e restrita, poderá levar a conclusões que inviabilizem seus próprios fins. Por isso, a relevância de que seja interpretada considerando todo o sistema jurídico vigente, no qual está inserida, pois só assim será possível o adequado manuseio do princípio da proporcionalidade, que é essencial para uma justa aplicação da Lei, especialmente em um país com realidades tão diferentes como é o Brasil.

Para Martins e Nascimento (2012), o princípio da transparência ou clareza foi estabelecido pela CRFB/88 como pedra de toque do direito financeiro, podendo ser considerado um princípio constitucional vinculado à ideia de segurança orçamentária. A transparência da gestão fiscal é tratada na lei como um princípio de gestão que tem como finalidade franquear ao público o acesso a informações relativas às atividades do Estado e revelar, de forma clara, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações (CRUZ et al., 2012).

Não existe nos genes brasileiros nada que nos predisponha à corrupção, algo herdado, por exemplo, de desterrados portugueses, na verdade, em nosso país inexistente um processo sistemático de auditoria posto que as nações com menor índice de corrupção são as que têm o maior número de auditores e fiscais formados e treinados e, em decorrência disso, nos países efetivamente auditados, a corrupção é detectada no nascedouro ou quando ainda é pequena (LINO, 2001).

Entretanto, o mais grave é que o controle da má utilização do recurso público, especialmente o da despesa realizada fora dos objetivos constitucionais ou legais, está bem longe de alcançar padrões que possam, ao menos, ser adjetivados como satisfatórios. Tanto que, para Lino (2001, p. 162),

em face dessa situação, nada mais lógico que a tentativa de imposição, pelo legislador, de mais transparência no gasto público que, agora, ganha foros de imperatividade e urgência, na busca de alcançar o desafio maior de

instituir-se, em nosso País, um efetivo controle, que se poderia chamar de social, a ser exercido pelos próprios cidadãos, de baixo para cima, de fora para dentro, das estruturas de poder, como aliás vai sugerir o caput do artigo e seu parágrafo. Dentro dessa visão, a idéia que se estaria tentando operacionalizar é a de que os sistemas de controle institucionais, tanto o interno quanto o externo, porque frágeis e carentes, devem ser apoiados, no que couber, pela fiscalização da sociedade, mediante a facilitação e mesmo o estímulo ou incentivo, na dicção da Lei, do maior acesso possível do público às informações e discussões relativas à aplicação da totalidade dos recursos orçamentários e financeiros.

Entretanto, a divulgação dos atos e dos números da gestão não satisfaz por si só o princípio da transparência. É necessário que esta seja efetuada de forma que a população em geral tenha condições de interpretá-los (CRUZ et al., 2012).

Para Jardim (1995, p. 149),

a transparência informacional é entendida aqui como um território para o qual confluem práticas informacionais do Estado e da sociedade. Território, por sua vez, construído e demarcado por essas mesmas práticas. A opacidade informacional do Estado sinaliza, ao contrário, um hiato entre este e a sociedade, configurando-se como processo e produto das características de geração e uso da informação pelos diversos atores aí envolvidos como o administrador público, o profissional da informação e o cidadão. Trata-se, como tal, de uma arena de tensão e distensão ordenada na base do conflito e do jogo democrático. Qualquer projeto de reforma do Estado inclui, portanto, esta problemática a sua pauta de prioridades.

O desenvolvimento de uma filosofia da responsabilidade fiscal, no Brasil, fará surgir um conceito sólido de *accountability*, próprio da necessidade imposta por aquelas relações (MARTINS; NASCIMENTO, 2012). Mas, apesar da existência de preceito legal normativo quanto à transparência, é fundamental que exista regramento específico quanto ao acesso à informação pública.

Neste sentido, Silva (2010, p. 83) ensina que

a existência de uma legislação específica de acesso à informação pública, primeiramente, esclarece que o Estado é obrigado à divulgar informações ativamente, sem que para isso dependa de requisições por parte dos cidadãos – o que está de acordo com o princípio democrático da publicidade do poder público. Além disso, a legislação pode servir para esclarecer também as consequências do seu descumprimento (tanto no caso de negativa de dados e documentações solicitados pelos cidadãos quanto no caso da falta de uma publicação ativa e sistemática de dados e documentações que não estejam classificados como sigilosos). Também é um importante dispositivo para conscientizar os cidadãos do seu direito de acesso às informações públicas, podendo funcionar como um convite ao controle social e à participação na gestão pública.

Dessa forma, a LAI esclarece que é dever dos gestores públicos garantir o acesso à informação de forma clara, transparente e objetiva, em linguagem de fácil entendimento para o cidadão, por meios tecnológicos de informação.

No entendimento de Santana Junior (2009, p. 67),

a principal contribuição que o uso da internet pode trazer para a divulgação das ações governamentais é a redução do custo do exercício da cidadania, uma vez que o cidadão terá a oportunidade de despende uma quantidade menor de tempo e dinheiro para a obtenção das informações do seu interesse, consolidando os fundamentos de uma sociedade democrática e plural.

Para auxiliar no processo de transparência, a Controladoria-Geral da União (CGU), através da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, elaborou o Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios (2013). O Quadro 1, a seguir, apresenta alguns conceitos importantes, dada a necessidade de conhecer o significado de determinadas terminologias adotadas pela LAI para a sua compreensão plena:

Quadro 1: Conceitos importantes da LAI

Informação	Dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato.
Documento	Unidade de registro de informações, qualquer que seja o suporte ou formato.
Informação Pessoal	Aquela relacionada à pessoa natural identificada ou identificável.
Informação Sigilosa	Aquela submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão de sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado.
Tratamento da Informação	Conjunto de ações referentes à produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transporte, transmissão, distribuição, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação, destinação ou controle da informação.
Disponibilidade	Qualidade da informação que pode ser conhecida e utilizada por indivíduos, equipamentos ou sistemas autorizados.
Autenticidade	Qualidade da informação que tenha sido produzida, expedida, recebida ou modificada por determinado indivíduo, equipamento ou sistema.
Integridade	Qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à sua origem, trânsito e destino.
Primariedade	Qualidade da informação coletada na fonte, com o máximo de detalhamento possível, sem modificações.

Fonte: adaptado do Manual da LAI – CGU (2013).

A Lei institui para toda a administração pública o princípio da publicidade máxima, que estabelece a publicidade como preceito geral e o sigilo como exceção.

Para garantir o exercício pleno do direito de acesso previsto na CRFB/88, as exceções devem ser definidas de forma clara e de acordo com critérios determinados na lei. É importante também assegurar que todos os interesses de sigilo envolvidos sejam devidamente ponderados (MANUAL DA LAI – CGU, 2013).

Além disso, a divulgação das informações públicas de acordo com os princípios de publicidade e transparência implica na disponibilização de dados confiáveis e relevantes aos interesses dos usuários, apoiando no processo de tomada de decisão (PLATT NETO et al., 2007).

Para tanto, o Manual da LAI – CGU (2013) apresenta os princípios mais relevantes contidos no instrumento normativo, demonstrados no Quadro 2:

Quadro 2: Princípios e diretrizes orientadores da LAI

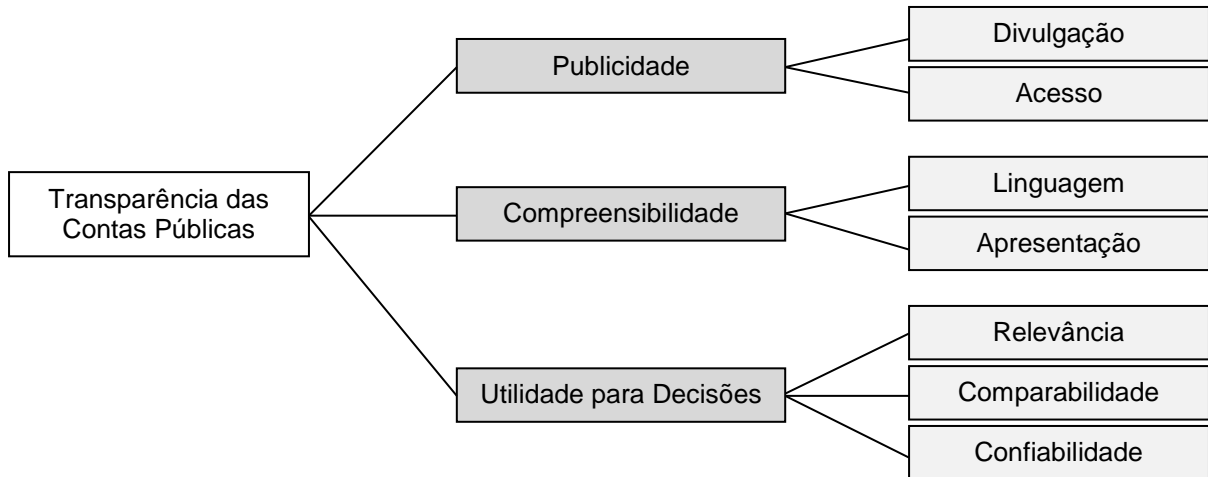
Princípio da Publicidade Máxima	A abrangência do direito a informação deve ser ampla no tocante ao espectro de informações e órgãos envolvidos, bem como quanto aos indivíduos que poderão reivindicar esse direito.
Princípio da Transparência Ativa e a Obrigação de Publicar	Os órgãos públicos têm a obrigação de publicar informações de interesse público, não basta atender apenas aos pedidos de informação. O ideal é que a quantidade de informações disponibilizadas proativamente aumente com o passar do tempo.
Princípio da Abertura de Dados	Estímulo à disponibilização de dados em formato aberto.
Princípio da Promoção de um Governo Aberto	Os órgãos públicos precisam estimular a superação da cultura do sigilo e promover ativamente uma cultura de acesso. É preciso que todos os envolvidos na gestão pública compreendam que a abertura do governo é mais do que uma obrigação, é também um direito humano fundamental e essencial para a governança efetiva e apropriada.
Princípio da Criação de Procedimentos que Facilitem o Acesso	Os pedidos de informação devem ser processados mediante procedimentos ágeis, de forma transparente e em linguagem de fácil compreensão, com a possibilidade de apresentação de recurso em caso de negativa da informação. Para o atendimento de demandas de qualquer pessoa por essas informações, devem ser utilizados os meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação.

Fonte: adaptado do Manual da LAI – CGU (2013).

A Figura 1 demonstra a publicidade como primeiro elemento, a qual assume o papel na divulgação de informações aos usuários externos. Pressupõe-se, ainda, a oportunidade das informações e sua tempestividade (PLATT NETO et al., 2007).

O segundo elemento, a compreensibilidade, para Platt Neto et al. (2007, p. 85), “relaciona-se à apresentação visual, incluindo a formatação das informações (demonstrativos, relatórios, etc.), e ao uso da linguagem”.

Figura 1: Elementos da transparência das contas públicas



Fonte: adaptado de Platt Neto et al. (2007).

Por fim, o terceiro elemento disposto refere-se à utilidade para decisões. Inicialmente, se fundamenta na relevância, que pode ou não coincidir com os interesses dos usuários. A comparabilidade admite a verificação e o cruzamento de dados. Já a relevância está associada à confiabilidade, que permite a garantia de veracidade do que é divulgado (PLATT NETO et al., 2007).

### 2.3 Controle social e usuários externos

Para de Platt Neto et al. (2007, p. 85), o primeiro elemento ou dimensão da transparência 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”. Os mesmos autores identificam também o segundo elemento da transparência: a compreensibilidade das informações. Conforme Hendriksen e Van Breda (2012), o entendimento das informações está vinculado ao conhecimento dos usuários e ao quanto estão dispostos a ler os dados públicos. Ou seja, o controle social está intimamente ligado ao perfil e aos interesses dos usuários externos.

Como terceiro elemento, Platt Neto et al. (2007, p. 86) ensinam que

a utilidade está fundamentada na relevância das informações. A relevância, por sua vez, pode ou não coincidir com os interesses do usuário. 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.

Neste contexto, surge a necessidade de identificação dos possíveis usuários externos das informações públicas. Assim, no Quadro 3, idealizado por Platt Neto et al. (2007), pode-se perceber a diversidade e a amplitude de interesses dos mais variados usuários, diante das informações da contabilidade pública. A partir de tal entendimento, pode-se identificar o papel de usuário externo dos Tribunais de Contas como sendo parte do governo em outras esferas de poderes, com interesse na fiscalização do uso de recursos, decisão de auxílio técnico e financeiro, instituição ou alteração das normas vigentes:

Quadro 3: Usuários externos e síntese de seus interesses presumíveis

<b>Usuários</b>	<b>Síntese dos Interesses Presumíveis</b>
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 de 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 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 de poder	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, jornais)	Divulgação de notícias e matérias investigativas.

Fonte: adaptado de Platt Neto et al. (2007).



Iniciativa de Rui Barbosa, o Tribunal de Contas no Brasil foi criado no Governo Provisório, quando então exercia o papel de Ministro da Fazenda. Conforme ensina Castro (2006, p. 422),

é reproduzida com frequência, na doutrina, parte da justificativa de Rui à criação desse órgão. É o sistema de contabilidade orçamentária defeituoso no seu mecanismo e fraco na sua execução. O Governo Provisório reconheceu a urgência inevitável de reorganizá-lo; e acredita haver lançado os fundamentos para essa reforma radical com a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuição de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais do organismo constitucional.

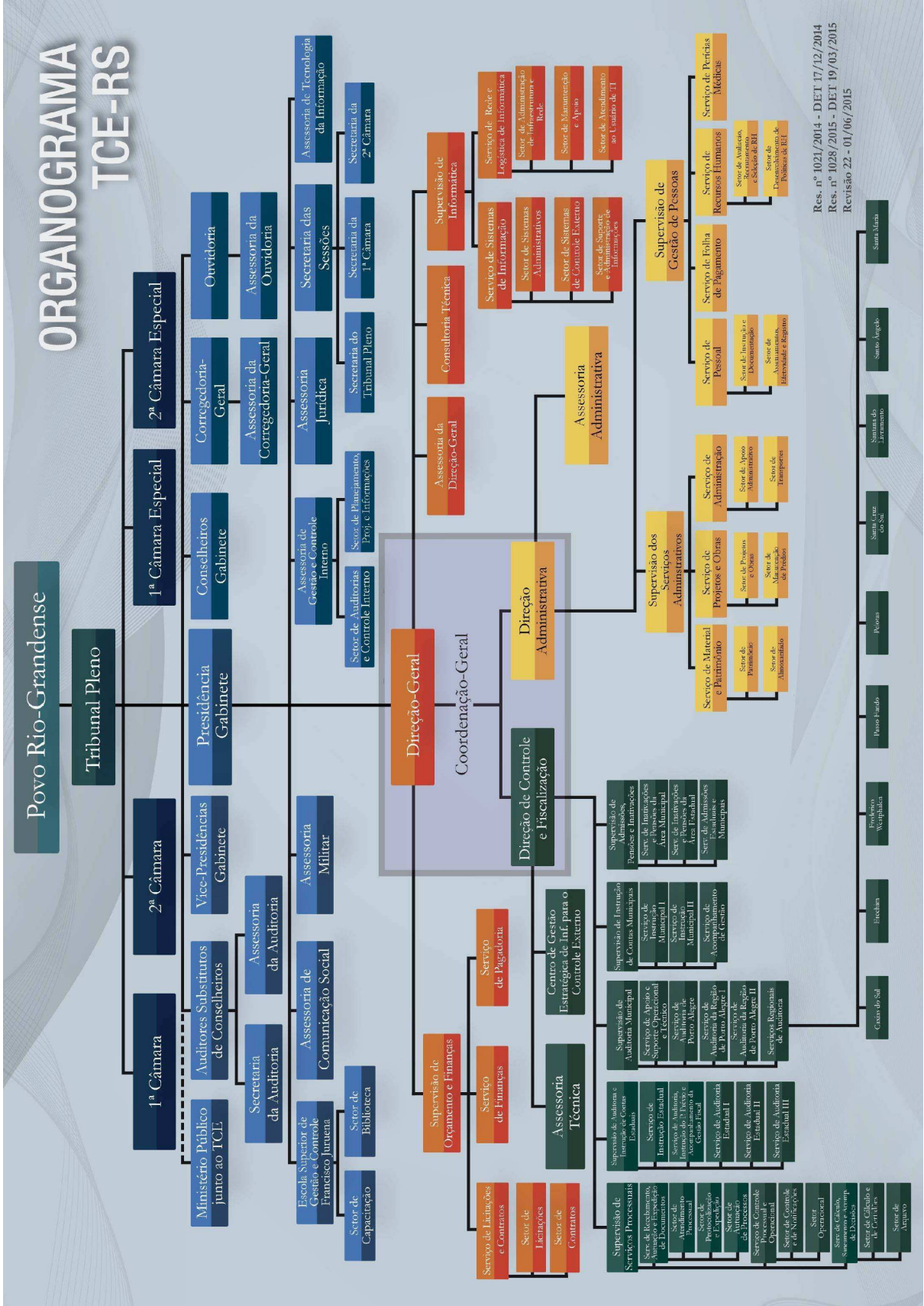
As sucessivas Constituições trataram de dar regramento a esse indispensável órgão independente, auxiliar de controle externo, da administração financeira e orçamentária, operacional e patrimonial.

Para elucidação a seguir é apresentado o Organograma do TCE/RS, disponível no *site* da instituição, explicado pela interpretação do acervo digital disponibilizado ao público em geral e por atos normativos que orientam sobre a ilustração oferecida e seus aspectos gerais.

Conforme dados históricos contidos no pronunciamento do então Presidente Conselheiro Romildo Bolzan, em Sessão Plenária Especial de 26 de junho de 1990, assim como os registros existentes no "Projeto Memória" da Corte, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul foi criado em 26 de junho de 1935, de acordo com o Decreto nº 5.975, do então Governador, General Flores da Cunha.

O Tribunal Pleno é constituído pela totalidade dos Conselheiros e suas sessões são dirigidas pelo Presidente e, nos seus impedimentos, sucessivamente, pelo Vice-Presidente, pelo Corregedor-Geral ou pelo Conselheiro mais antigo. As Sessões Ordinárias são realizadas às quartas-feiras, com início às 14h, com a presença de, no mínimo, cinco Conselheiros (efetivos ou substitutos) e do representante do Ministério Público de Contas junto ao TCE.

Figura 2: Organograma do TCE/RS



Fonte: Organograma TCE/RS – Rev. nº 22, de 01/06/2015.

As Câmaras têm composição e *quorum* de três membros, além de representante do Ministério Público de Contas junto ao TCE. São presididas por Conselheiro, eleito pelo Tribunal Pleno. Dentre outras atribuições, compete às Câmaras (artigo 9º do Regimento Interno do TCE-RS) emitir Parecer Prévio sobre as contas dos Prefeitos Municipais; julgar os processos de contas de gestão, as tomadas de contas especiais, as inspeções especiais e as inspeções extraordinárias, nas matérias de sua competência; apreciar, para fins de registro, os atos de admissões, inativações e pensões; e julgar recursos.

As Câmaras Especiais foram inicialmente instituídas em regime de exceção, para o julgamento dos processos que integram o passivo processual histórico do TCE/RS, constituído daqueles autuados em ano anterior a 2002, ainda pendentes de decisão final, exceto os processos de Consulta e de Pedidos de Orientação Técnica. Desde a entrada em vigor do novo Regimento Interno do TCE-RS (Resolução nº 1.028/2015), em 1º de junho de 2015, passaram a também exercer parte das competências atribuídas às Câmaras. Atualmente, essas competências estão especificadas na Resolução nº 1.047/2015, segundo a qual "nas Câmaras Especiais serão julgados os processos relativos às contas de gestão dos administradores das Câmaras Municipais e das entidades da Administração Indireta dos Municípios".

O Corpo Técnico e os Serviços Auxiliares, referidos no inciso XI do art. 4º do Regimento Interno do TCE/RS, são distribuídos entre a Direção-Geral, Direção de Controle e Fiscalização e Direção Administrativa.

À Direção-Geral compete atuar junto ao Presidente na fixação dos objetivos e da orientação das atividades do Tribunal de Contas; coordenar as atividades ligadas às áreas técnica e administrativa, propiciando-lhes ação integrada; prover assessoramento e informações aos órgãos referidos no art. 4º do Regimento Interno; instituir grupos de trabalho para operacionalização de programas e de projetos especiais interinstitucionais; e desempenhar outras atribuições que lhe forem delegadas ou cometidas pelo Presidente.

Cabe à Direção Administrativa definir as diretrizes de sua área de competência; articular as atividades da área administrativa, em estreita colaboração com o Diretor-Geral e com o Diretor de Controle e Fiscalização; examinar e acompanhar os atos e os processos administrativos de sua área de competência; e desempenhar outras atribuições que lhe forem delegadas ou cometidas pelo Presidente ou pelo Diretor-Geral.

Já à Direção de Controle e Fiscalização compete articular as atividades da área de controle externo, em estreita colaboração com a Direção-Geral, a Direção Administrativa e a Escola Superior de Gestão e Controle; estabelecer as diretrizes e aprovar o planejamento e a execução das atividades de controle externo do Tribunal de Contas; desempenhar outras atribuições que lhe forem delegadas ou cometidas pelo Presidente ou pelo Diretor-Geral; aprovar as diretrizes relativas a processos e atos em sua esfera de competência e promover o controle de seus fluxos; por fim, definir a distribuição dos cargos e indicar à Direção Administrativa a lotação de servidores no âmbito da Direção de Controle e Fiscalização.

Para garantir a plenitude do funcionamento de suas atividades, a Direção de Controle e Fiscalização possui a Assessoria Técnica e o Centro de Gestão Estratégica de Informações para o Controle Externo. Além disso, subdivide suas funções em cinco setores com características específicas, identificadas a seguir.

A Supervisão de Serviços Processuais executa atividades com características de complementaridade e similaridade. Elas deixam de obedecer ao critério de esfera administrativa (municipal/estadual) ou de tipo de processo (contas/atos de pessoal) para serem organizadas de acordo com a etapa da tramitação processual, considerado seu início, meio e fim. Para tanto, essa Supervisão conta com três serviços: Serviço de Recebimento, Autuação e Expedição de Documentos (SEDOC); Serviço de Controle Processual e Operacional (SEPROC) e Serviço de Cálculo, Saneamento e Acompanhamento de Decisões (SEADE). Isso para alcançar uma dinâmica de trabalho mais eficiente e qualificar o atendimento ao público externo.

À Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais cabe, dentre outros trabalhos, o exame sobre as Contas Anuais do Governador, conferir e receber documentação e instruir as Prestações de Contas de Gestão Fiscal dos Chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário Estadual e do Ministério Público Estadual.

Com relação aos trabalhos relacionados à Supervisão de Auditoria Municipal, lhe compete a conferência e análise de dados, as informações constantes do Relatório de Validação e Encaminhamento (RVE) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), integrantes do processo de prestação de contas da gestão fiscal municipal, destacados como importantes ferramentas de coleta de dados. Além disso, cabe aos Serviços Regionais de Auditoria realizar inspeções de natureza contábil, financeira,

orçamentária, operacional, patrimonial, ambiental, social, entre outras, com o intuito de elaborar relatórios e pareceres sobre as contas dos gestores públicos municipais.

A Supervisão de Instrução de Contas Municipais informa e materializa os processos de prestação de contas dos prefeitos municipais, analisa os esclarecimentos prestados pelos administradores, instrui recursos e pedidos de revisão e avalia processos de infração administrativa, dentre outras tarefas.

Por fim, a Supervisão de Admissões, Pensões e Inativações instrui processos relativos ao exame da legalidade dos atos de aposentadorias, de pensões, de complementações de pensões e de proventos, bem como suas revisões. Ademais, manifesta-se sobre denúncias oriundas da Ouvidoria.

Desde 2012, o TCE/RS acompanha o cumprimento das exigências legais pelos 497 municípios do Rio Grande do Sul. Com o objetivo de estimular a população a usar os instrumentos da LAI e como forma de sensibilizar os gestores públicos a divulgarem informações na internet, a iniciativa faz parte da campanha denominada “Transparência, faça essa ideia pegar”, lançada pelo TCE/RS em maio de 2014.

O prêmio oferecido anualmente pelo tribunal consiste na concessão de um diploma aos gestores municipais e na disponibilização de um selo digital em reconhecimento às iniciativas governamentais que prestigiam a transparência e o controle social:

Figura 3: Selo digital de transparência do TCE/RS



Fonte: site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, novembro de 2015.

Para avaliar todos os portais dos municípios gaúchos, o tribunal desenvolveu uma metodologia que permite aferir se os poderes executivos e legislativos

disponibilizam informações relacionadas às suas atividades. São dados de licitações, contratos, serviços públicos, receitas, despesas, telefones de atendimento, etc., conforme previsão na legislação.

Dessa forma, não há a necessidade de realizar inscrição para o prêmio. Os auditores do Tribunal de Contas acessam os *sites* das prefeituras e das câmaras de vereadores de todos os municípios do Rio Grande do Sul e verificam se as informações disponíveis atendem aos requisitos das Leis Complementares nº 101/2000 e 131/2009, bem como da Lei de Acesso à Informação.

No regulamento da edição 2015, foram acrescentados novos itens de avaliação, como a divulgação das prestações de contas e dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal. Também são pontuadas as publicações que versarem sobre dados específicos – como diárias, ações de saúde, educação e saneamento básico, identificação dos veículos e dos imóveis que compõem o patrimônio da entidade, bem como a relação nominal dos servidores públicos e suas remunerações.

Essas iniciativas, que visam estimular a participação social no controle das contas públicas, são tentativas de alimentar uma cultura de fiscalização do bem comum. Os esforços institucionais que promovem as ferramentas de transparência pública são reflexos das necessidades e das evoluções históricas pelas quais a sociedade brasileira tem se deparado em seu período democrático.

A cobrança popular para que se aprimore a prestação dos serviços públicos pode ser identificada como uma tentativa de retorno aos fundamentos do liberalismo. No entanto, o “Estado Social” em crise não pode traduzir um regresso ao “Estado Liberal”, visto que os administrados já não abrem mão das garantias de patamares mínimos de satisfação das necessidades, por meio da atuação prestacional da administração pública (BATISTA JUNIOR, 2004).

Em complementação, Batista Junior (2004, p. 657) aponta que

em nome da paz social, ao lado da necessidade de uma política mais fraterna e justa por parte dos países mais ricos, exige-se o mergulho no desafio de tornar o Estado eficiente, afastando-se políticas de desmantelamento dos serviços públicos. A CRFB/88 define um modelo de Estado Social, em especial nos artigos 1º, 3º e 170, que não pode ser ignorado pelo Poder Executivo. Daí, a substituição do modelo de economia de bem-estar por outro neoliberal não pode ser efetivado sem ofensa à essência do texto constitucional. Assiste-se, hoje, a uma grave crise de governabilidade, que não decorre apenas da crise fiscal ou da crise do modelo político, mas também de uma crise institucional, proveniente da

inaptidão da máquina governamental para atender, eficientemente, a suas tarefas.

As instituições ligadas ao Poder Executivo devem fornecer informações e análises para melhorar o desempenho da administração. Já as instituições ligadas ao Poder Legislativo têm o papel de assessorar esse poder em sua função fiscalizadora ante a administração (SPECK, 2002).

Na visão de Silveira e Teixeira (2009), o controle social pode ser entendido como o exercício do direito de fiscalização da atividade pública, quanto à eficiência e à observância dos limites estabelecidos constitucionalmente. Ainda, é mais um mecanismo que fortalece a democracia participativa, que manifesta a opinião popular. Ou seja, uma democracia exclusivamente representativa não parece ser suficiente, nem adequada.

Além disso, Silveira e Teixeira (2009, p. 86) assinalam que

o controle social só vai ter êxito em se tornar efetivo no momento em que houver a mais ampla transparência dos atos administrativos. Quanto aos atos de gestão fiscal, em razão das peculiaridades técnicas da área, é relevante que suas informações sejam divulgadas de modo a que o mais comum dos cidadãos as compreenda, pois, se assim não for, prejudicado estará o efetivo controle social.

Nesse sentido, o controle social é a teia resultante de um amplo conjunto de relações que envolvem atores sociais múltiplos, entre estes, indivíduos, famílias, grupos de interesse, partidos políticos, instituições e organizações. Dessa forma, tratar o controle social sob um viés disciplinar pode levar a entendê-lo como uma forma de controle dentre as categorias trazidas pelos manuais de direito administrativo. O controle social não pode ser compreendido a partir de cada abordagem isolada. Em vez disso, corresponde a todas de forma integrada (BERGUE, 2012). Para Bergue (2012, p. 3), o controle, em sentido amplo, é uma relação complexa:

Categorizar suas formas (legislativo, administrativo, judicial, interno, externo, social etc.) e segmentá-las em 'caixas' que buscam diferenciá-las, antes contribui para a limitação da compreensão mais ampla desse fenômeno e seus instrumentos, em especial quando se trata de controle social. Ilustra essa afirmação o fato de que o próprio parlamento é, também, uma expressão do controle social.

Controle social é, portanto, um processo de aprendizagem. Ao tempo em que o cidadão toma ciência de dados e informações, se faz necessário o conhecimento prévio que o possibilite interpretar os elementos que o permitam agir. Essa aprendizagem conduz o cidadão a um novo patamar de conhecimento e participação frente aos problemas públicos. Entre as resultantes de tal ação deve estar, também, o repensar político-institucional das organizações que configuram a administração pública (BERGUE, 2012).

## 2.4 Estudos anteriores sobre o tema

Visando identificar a incidência de publicações com características semelhantes ao tema de pesquisa, foi realizada uma revisão em periódicos, artigos nacionais e internacionais, acervo de teses e dissertações que abordaram assuntos pautados na transparência pública, controle social, auditoria pública externa e pesquisas relacionadas com os objetivos deste estudo.

Como forma de auxiliar na identificação dos trabalhos, o gráfico a seguir apresenta um resumo das publicações nacionais e internacionais avaliados neste documento acadêmico:

Quadro 4: Estudos nacionais e internacionais relacionados

AUTOR (ANO)	TÍTULO
Athayde (2002)	A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público.
Tristão (2002)	Transparência na administração pública.
Bhatta (2003)	Post-NPM themes in public sector governance.
Bushman et al. (2004)	What determines corporate transparency?
Pereira et al. (2004)	Comunicação em contabilidade: um estudo comparativo do nível de percepção dos usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação.
Sacramento e Pinho (2004)	Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador.
Herawaty e Hoque (2007)	Disclosure in the annual reports of Australian government departments: a research note.
Platt Neto et al. (2007)	Publicidade e transparência das contas públicas. Obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira.

*Continua*



## Continuação

Miranda et al. (2008)	Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo balanço orçamentário.
Mendes et al. (2008)	A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção.
Loureiro et al. (2008)	Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo. Transparência das contas públicas.
Seyoum e Manyak (2009)	The impact of public and private sector transparency on foreign direct investment in developing countries.
Santana Junior (2009)	Transparência fiscal eletrônica. Uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal.
Relly e Sabharwal (2009)	Perceptions of transparency of government policymaking: a cross-national study.
Thornton (2009)	Do fiscal responsibility laws matter? Evidence from emerging market economies suggests not.
Kristiansen et al. (2009)	Public sector reforms and financial transparency: experiences from Indonesian districts.
Searson e Johnson (2010)	A transparency laws and interactive public relations: na analysis of Latin American government web sites.
Homercher (2011)	O princípio da transparência e a compreensão da informação.
Gallon et al. (2011)	A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais.
Ceneviva e Farah (2012)	Avaliação, informação e responsabilização no setor público.
Cruz et al. (2012)	Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros.
Nunes et al. (2012)	Evidências de práticas de governança na administração pública do Estado do Ceará.
Antonino et al. (2013)	Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba.
Lock (2013)	Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet.
Meneguim e Freitas (2013)	Por que avaliar políticas públicas?
Queiroz et al. (2013)	Transparência dos municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas.
Martins e Véspoli (2013)	O portal da transparência como ferramenta para a cidadania e o desenvolvimento.
De Freitas e Dacorso (2014)	Inovação aberta na gestão pública: análise do plano de ação brasileiro para a Open Government Partnership.
Marques (2014)	Transparência nos pequenos municípios do Rio Grande do Sul. Um estudo sobre a divulgação de indicadores da LRF e da LAI.

Continua

Continuação

Beghin e Zigoni (2014)	Avaliando os <i>web sites</i> de transparência orçamentária nacionais e sub-nacionais e medindo impactos de dados abertos sobre Direitos Humanos no Brasil.
Da Costa Bairral et. al (2015)	Transparência no setor público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010.
Oliveira e Pisa (2015)	Índice de avaliação da governança pública. Instrumento de controle social do Estado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Athayde (2002) buscou fundamentos à reflexão sobre a eficácia da evidenciação contábil aplicada ao setor público, além de testar sua capacidade de transmissão de informações sociais na comunidade organizada. A partir de um estudo de caso no município de Luziânia/GO, a análise dos dados levantados em pesquisa de campo pôde confirmar a importância da informação contábil como elemento de controle que beneficia socialmente a população. Apesar da existência de um sistema contábil formal, o estudo mostra a carência de informações sociais, dificuldades em relação às terminologias e à linguagem utilizada pela contabilidade pública, mediante o cruzamento de informações.

Tristão (2002) embasou seus estudos na discussão dos principais aspectos relacionados à promoção da transparência na administração pública, mediante a implementação do governo eletrônico, do balanço social e da *accountability*. Suas conclusões contemplam o poder da contabilidade como instrumento que promove, aos usuários dos demonstrativos, informações para tomada de decisão. Porém, é essencial que tais informações sejam relevantes e confiáveis. Para isso, identifica o controle social como peça chave na fiscalização das ações do governo pela cidadania organizada.

Bhatta (2003) elaborou um estudo no qual argumenta que no ambiente público, após o surgimento da Nova Gestão Pública (NPM – *New Public Management*), três fenômenos particulares têm sido evidenciados: foco em valores do serviço público; novo papel para o centro do governo; e maior interesse em princípios de governança corporativa. Segundo o autor, a NPM busca realizar reforma em diferentes áreas da administração pública, especialmente no papel das instituições, pois estas tendem a influenciar a prestação de serviços. Assim, conclui que a chave para qualquer sucesso continuará sendo o nível de vontade política.

Bushman et al. (2004) averiguaram a transparência corporativa, definindo-a como a disponibilidade de informações específicas para as empresas de capital aberto no exterior. Tal conceituação envolveu uma análise de componentes de um sistema multifacetado, que coletivamente produzem, recolhem, validam e difundem informações. O principal resultado encontrado é que o fator de transparência do governo está essencialmente relacionado com o regime jurídico de um país, enquanto que o fator de transparência financeira está essencialmente relacionado com a economia política.

Pereira et al. (2004) procuraram comparar o nível de percepção dos usuários das informações contábeis em Florianópolis/SC e Recife/PE. Aplicaram-se questionários junto a profissionais que atuam em diversos ramos, como serviço, comércio e indústria, buscando investigar os locais onde são elaborados os demonstrativos contábeis, a forma como são utilizados e avaliados no processo de tomada de decisão, bem como a percepção dos entrevistados à apresentação das demonstrações contábeis através de representações gráficas. Em ambas as capitais, os entrevistados consideraram que a representação gráfica melhora muito a compreensão, principalmente no que diz respeito à facilidade de visualização das variações de valores.

Sacramento e Pinho (2004) elaboraram estudo exploratório realizado em municípios com população superior a 50 mil habitantes na região metropolitana de Salvador/BA, a fim de apreciar como se efetiva a transparência, com ênfase na abertura à participação popular, após a entrada em vigor da LRF. Indagados quanto à participação popular, os entrevistados revelaram que a LRF não motivou a criação ou a ampliação dos espaços para debate na sociedade. O máximo de participação popular permitido foi uma espécie de “pesquisa de opinião” quando da elaboração do orçamento. Com isso, ficou evidenciado que a transparência da gestão fiscal ainda não está assegurada por meio da participação popular, nos municípios objeto da pesquisa.

Herawaty e Hoque (2007) desenvolveram um estudo empírico com o objetivo de explorar as práticas de divulgação por parte dos departamentos de governo australiano, levando em conta que os relatórios anuais são percebidos como importantes fontes de informação sobre serviços públicos, como desempenho, responsabilização, eficácia e efetividade. Para alcançar o objetivo proposto, os pesquisadores avaliaram os relatórios anuais de 2005 e 2006 de 56 departamentos

do governo australiano. Analisaram 47 divulgações obrigatórias e 20 divulgações voluntárias. Os resultados revelam que o nível de *disclosure* voluntário é maior do que a divulgação obrigatória. Verificam, também, que os relatórios anuais dos departamentos governamentais revelam um baixo nível de divulgação nas áreas de recursos humanos, gestão de ativos, controle externo, compras e contratação.

Platt Neto et al. (2007) objetivaram 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 sentido de orientar o fornecimento de dados úteis, foram identificados os usuários das informações, num nível amplo, e seus interesses típicos. Concluem o estudo indicando a necessidade de realização de pesquisas junto aos usuários das informações, e a necessidade de criação de um modelo para avaliação da transparência que contemple as dimensões e variáveis relevantes identificáveis – o que pode orientar o gestor público no sentido de aperfeiçoar a ação estatal, visando o aprimoramento do exercício do controle social.

Miranda et al. (2008) desenvolveram estudo focando a compreensibilidade das informações produzidas pela contabilidade governamental. O objetivo foi avaliar se os cidadãos compreendem as informações divulgadas nos demonstrativos disponibilizados pelas entidades públicas. Este estudo, porém, avaliou especificamente o balanço orçamentário, objetivando testar se o relatório é compreensível aos olhos dos entrevistados. Para tanto, um questionário foi aplicado junto a cidadãos com nível educacional acima da média da população brasileira, na região metropolitana de Recife/PE. Concluíram que as informações produzidas pela contabilidade pública não são claras para a maioria dos cidadãos, independente do grau de escolaridade. Mesmo dentre aqueles que se consideram com bom conhecimento sobre contabilidade e sobre contabilidade governamental, o grau de compreensão dos relatórios produzidos pela contabilidade pública é baixo.

Mendes et al. (2008) tiveram como foco de pesquisa o papel da transparência e do controle social para o combate à corrupção do Brasil e como a contabilidade e auditoria governamental auxiliam nesse processo evolutivo. Suas conclusões revelam que nos últimos anos a administração pública passou por diversas transformações, com destaque para a migração do modelo burocrático para o gerencial. Mesmo assim, a corrupção tem se destacado nos noticiários, tendo como principal contraponto a transparência na gestão pública. Uma importante ressalva é

feita quando atestam que é imprescindível a atuação conjunta dos serviços de contabilidade, dos órgãos de controle interno e externo, bem como a participação efetiva de toda sociedade.

Loureiro et al. (2008) analisaram a construção de mecanismos de transparência das contas públicas no Brasil contemporâneo. A análise tem como referência o tema da *accountability* democrática, que considera a transparência necessária, embora não suficiente, para a responsabilização política dos governantes. Seu estudo abrange mudanças trazidas pela LRF, relacionadas ao contexto mais amplo de democratização, pelas reformas do Estado e inserção do país na economia global, como as novas atribuições conferidas aos Tribunais de Contas. A pesquisa mostrou que o chamado governo eletrônico está se convertendo em instrumento potencial para a transparência dos atos governamentais. Com relação às diferenças no grau de transparência apresentadas pelos Tribunais de Contas, seu entendimento exige estudos qualitativos mais aprofundados.

Seyoum e Manyak (2009) examinaram o papel da transparência pública e privada como instrumento capaz de atrair investimento direto estrangeiro para países em desenvolvimento. As conclusões apontam ao sentido de que a transparência no setor privado tem um efeito significativo e positivo em atrair fluxos de investimento direto estrangeiro. A transparência no setor público nos países em desenvolvimento também demonstra efeito positivo e significativo para entradas de investimentos, mas a transparência no setor privado tem maior influência na captação de recursos do que a transparência no setor público.

Santana Junior (2009) elaborou pesquisa para identificar os níveis de transparência fiscal e eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil e a sua associação com os respectivos indicadores econômico-sociais. O levantamento de dados evidenciou a existência de uma baixa aderência à integridade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos entes examinados. Em relação ao segundo teste, foi possível concluir pela existência da associação entre indicadores econômico-sociais e os níveis de transparência fiscal observados nos *sites* analisados.

Relly e Sabharwal (2009) examinaram a relação entre a percepção de transparência pelos executivos na elaboração de políticas de governo e vários indicadores sugeridos na literatura como meios para aumentar o fluxo de informações sobre o governo. Seus estudos embasaram-se na constatação do

crescimento da transparência governamental, em decorrência de leis de acesso à informação, aliado à globalização como forte incentivo para que os governos demonstrem abertura – no argumento de que o acesso à informação é fundamental para a eficiência dos mercados. A pesquisa constatou que os países dos entrevistados classificados como “mais transparentes” possuíam níveis significativamente mais elevados de leis de acesso a informação, infraestrutura de telecomunicações, governo eletrônico, imprensa livre, e níveis de renda mais elevados, em comparação aos países com baixos níveis de transparência. Entretanto, a democracia parece não influenciar na percepção de transparência.

Thornton (2009) elaborou artigo em que questiona se a adoção de leis de responsabilidade fiscal melhorou o desempenho nas economias de países emergentes, medindo a evolução em seus saldos orçamentários. Sua pesquisa analisou 25 países e constatou que, destes, nove adotavam tais leis, enquanto dezesseis não se utilizavam de tal ordenamento jurídico. Examinando essas economias individualmente, as adotantes apresentaram melhora em seu desempenho fiscal, em média, entre o período anterior à adoção e o período posterior à medida. Entretanto, as economias de mercado emergentes que não adotaram também apresentaram melhoras em seu desempenho fiscal no mesmo período. A descoberta sugere que o melhor desempenho fiscal nas nove economias emergentes resultou de algo diferente à adoção de normas reguladoras.

Kristiansen et al. (2009) realizaram uma pesquisa na qual o principal objetivo foi avaliar os impactos das reformas administrativas e políticas sobre os sistemas e a qualidade da governança em nível local. O estudo explica as tradições de opacidade na gestão pública na Indonésia. Entre as conclusões é possível identificar que os respondentes relacionados com o governo apresentam uma opinião mais positiva sobre os níveis de transparência em relação a representantes da sociedade civil. Além disso, representantes da sociedade civil urbana são mais críticos daqueles em áreas rurais. Provavelmente, o risco moral relacionado com informação assimétrica nos assuntos financeiros distritais só pode ser reduzido educando e permitindo o público em geral a acessar e compreender os valores e os procedimentos orçamentários, de forma que o monopólio de poder possa ser quebrado, reduzindo o espaço discricionário da burocracia local. A orientação em relação à transparência e responsabilidade financeira, bem como por *accountability* deve ser reforçada pelos regulamentos do governo local.

Searson e Johnson (2010) realizaram um estudo a fim de avaliar se as novas leis de transparência têm impactado na interatividade, usabilidade e conhecimento tecnológico sobre o conteúdo de 50 *sites* do governo da América Latina. Em suas pesquisas, os *sites* analisados apresentaram níveis geralmente utilizáveis, entretanto, limitados em interatividade. Por fim, o artigo oferece um modelo de *site* para os profissionais de relações públicas interessados em aumentar a sofisticação, usabilidade e interatividade, a fim de melhorar a construção de relacionamento com os usuários externos.

Homercher (2011) elaborou um estudo firmando-se em premissas que consideram que as evoluções legais em relação à transparência, num primeiro momento, possam parecer um diploma monolítico, voltado a questões financeiras e orçamentárias, mas que lançou bases para um diálogo entre o cidadão e o Estado. Entretanto, o problema não é mais o acesso à informação, e sim que esta informação propicie a formulação de um juízo de valor a respeito do que é oferecido ao cidadão. Seu estudo reconhece que o princípio da transparência não somente convoca o cidadão a ser um parceiro na gestão das ações, como cria um ambiente para um exercício efetivo no controle social. Mas, apesar disso, a ideia de compartilhamento encontra-se em um estágio intermediário, visto que a maioria dos usuários externos não detém concreta possibilidade de entendimento dos dados disponíveis para tomada de decisões.

Gallon et al. (2011) construíram estudo objetivando verificar o grau de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos de um município da região central do Rio Grande do Sul, em face dos demonstrativos da LRF publicados nos jornais pelo Poder Executivo. Os resultados obtidos revelaram que os respondentes atribuíram um nível de compreensibilidade geral relativamente baixo aos demonstrativos estudados. Constatou-se também que os cidadãos não conseguiram identificar nos demonstrativos o que eles se propunham a evidenciar, e consideraram necessária a inserção de complementos, como notas explicativas, glossários e gráficos, além do parecer resumido sobre as contas municipais, emitido pelo Tribunal de Contas. Concluiu-se que os munícipes demandam informações atreladas ao seu cotidiano e não as de cunho eminentemente técnico-fiscal, como as evidenciadas pelos demonstrativos analisados.

Ceneviva e Farah (2012) elaboraram um estudo no qual testaram a hipótese de que a responsabilização dos agentes públicos está diretamente relacionada não

apenas com características próprias do sistema de avaliação implementado, como as formas de apresentação e divulgação dos dados das avaliações, mas também com a atuação dos atores interessados (*stakeholders*), a qual se mostrou válida. Os resultados indicam, porém, que a atuação dos interessados é, em grande parte, uma função da incorporação de regras e procedimentos de fiscalização via participação social. Esses parecem ser fatores preponderantes a constranger os agentes públicos, tanto a prestarem contas de suas ações como também a se responsabilizarem por essas ações (omissões) na condução das políticas e dos programas avaliados. Finalmente, cabe ressaltar que o êxito da avaliação de políticas públicas como um mecanismo de controle democrático passa por duas condições: transparência dos atos e a incorporação de regras e procedimentos de fiscalização via participação social.

Cruz et al. (2012) buscaram verificar o nível de transparência das informações acerca da gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos de 96 municípios incluídos entre os 100 mais populosos do Brasil e quais as características e indicadores socioeconômicos podem contribuir para explicar o nível de transparência observado. Os resultados sugerem que os municípios da amostra não divulgaram de forma completa as informações acerca da gestão pública municipal. Com base nos dados apresentados, consideraram que existe associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações acerca da gestão pública. Ou seja, em geral, há direção positiva.

Nunes et al. (2012) tiveram como objetivo identificar as práticas adotadas pela administração pública do estado do Ceará que podem ser consideradas como evidências de governança no setor público e sua contribuição para transformar em realidade, de forma eficiente, as decisões tomadas sobre políticas públicas. Como resultado, observaram que o Governo do Estado do Ceará estabeleceu um marco institucional com a criação e implantação de três estruturas organizacionais: o Comitê de Gestão Fiscal e Gestão por Resultados; o Instituto de Pesquisa Econômica do Ceará; e a Secretaria da Controladoria do Estado do Ceará. Constataram-se ainda características que podem evidenciar práticas de governança em administração pública como modelo de gestão para resultados e as estruturas de conselhos de gestão voltadas para as áreas de meio ambiente, desenvolvimento econômico, educação, saúde, segurança e defesa social.



Antonino et al. (2013) objetivaram conhecer a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) quanto à contribuição da auditoria para com a transparência na gestão pública. Como conclusão, aos olhos dos auditores do TCE/PB consultados, a auditoria governamental é uma ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos recursos públicos e não tem contribuído plenamente para a transparência pública. Tal explicação se dá pelo reconhecimento de que a tempestividade e compreensibilidade das informações ainda estão distantes das exigências legais.

Lock (2013) teve como tema central de pesquisa a investigação sobre o grau de divulgação das informações geradas pela contabilidade pública, como forma de transparência da gestão municipal. Sua pesquisa revelou que a grande maioria das prefeituras, até então, não atendiam sequer minimamente à legislação, deixando os cidadãos sem acesso aos dados econômico-financeiros relativos aos gastos das prefeituras, bem como as informações relacionadas ao planejamento e orçamento.

Meneguim e Freitas (2013) elaboraram um material de avaliação de políticas públicas e estudos de caso para discussão no Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado. Segundo os autores, o amadurecimento da sociedade democrática faz com que o Estado seja cada vez mais questionado no desempenho de suas funções, bem como na efetividade de suas ações para mudar a realidade do país. Concluem observando que hoje a decisão de sistematizar o controle dos programas governamentais é muito mais política do que técnica. A avaliação de políticas públicas é uma prática que agrega transparência à administração pública, que torna mais eficiente o gasto do governo e que, em última instância, honra o cidadão pagador de tributos.

Queiroz et al. (2013) apresentam um estudo que avalia a relação entre o nível de *disclosure* com o tamanho e as características socioeconômicas dos municípios do Rio Grande do Norte. O objetivo do trabalho consistiu em identificar o cenário encontrado para verificar se os maiores municípios tendem a divulgar mais informações. Os estudos apontaram que apenas 56 dos 167 municípios analisados possuem *sites* atualizados, e que apenas a capital do estado divulga todos os itens obrigatórios. Já os testes de correlação demonstraram uma relação fraca entre o índice de *disclosure* e as variáveis “população”, “receita arrecadada” e “IFDM”.

Martins e Véspoli (2013) objetivaram elucidar como o Portal da Transparência do Governo Federal pode ser usado como ferramenta para a cidadania plena e o

desenvolvimento de nosso país. Consideram que a importância da efetividade do Portal da Transparência é sinal de que o cidadão torna-se mais consciente de seus deveres e responsabilidades. Ainda, acreditam que o cidadão comum deveria ser incentivado a fiscalizar as atividades governamentais mais próximas de seu raio de convivência, verificando se na escola não faltam professores, se no hospital não faltam médicos, se há remédios suficientes, ou seja, ações que estimulariam o cidadão ao exercício da cidadania, cuja participação tenderia a evoluir de forma natural e gradativa.

De Freitas e Dacorso (2014) apresentaram uma análise do elemento central de abertura do processo de inovação pública: o Plano de Ação brasileiro apresentado à *Open Government Partnership*. O documento apresenta propostas de ações que estão relacionadas à transparência fiscal, acesso à informação e, em alguns casos, participação da sociedade. Destaca-se que, nesse estudo, não houve intenção de verificar a efetiva execução das ações propostas no plano de ação, mas focalizar apenas a apresentação dos conceitos teóricos de inovação aberta associados ao documento em questão. Como resultado desta reflexão sobre a gestão pública brasileira, pode-se considerar que foi dado um importante passo na direção da inovação aberta: o compromisso brasileiro com a abertura dos processos de inovação a partir da associação do governo brasileiro à OGP, em 2011. O plano de ação brasileiro apresenta uma estrutura e visão geral de como a colaboração e inovação externa poderão oferecer novos caminhos de participação dos cidadãos na administração pública e, ao mesmo tempo, reforça a criação de valor público e pode, futuramente, abrir espaço para propostas inovadoras no processo de tomada de decisão política.

Marques (2014) elaborou um estudo com o objetivo de analisar a evidenciação nas páginas eletrônicas das Prefeituras Municipais do Rio Grande do Sul, com população entre 10 mil e 50 mil habitantes, de indicadores exigidos na LRF e na LAI. As análises levaram em consideração a frequência da divulgação e a influência de fatores como: mesorregiões, partido político do prefeito, população, receita corrente líquida, PIB per capita, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) e taxa de analfabetismo. Perante os dados obtidos pôde-se revelar uma baixa aderência média das prefeituras na divulgação de indicadores da LRF e uma aderência um pouco mais satisfatória quanto à divulgação de indicadores da LAI. Também conclui que o número populacional dos municípios

pode influenciar na maior ou menor evidenciação. Em relação ao montante da receita corrente líquida, sua influência foi considerada moderada. Já em relação aos níveis do PIB per capita, IDH-M e taxa de analfabetismo, não foram encontradas diferenças nos níveis de divulgação de indicadores.

Beghin e Zigoni (2014) apresentaram uma pesquisa avaliando os *sites* de transparência orçamentária nacionais e sub-nacionais e medindo impactos de dados abertos sobre direitos humanos no Brasil. Como conclusões, verificaram que todos os entes pesquisados possuem um portal de transparência. No entanto, é decepcionante constatar que nenhum ente oferece o detalhamento e a primariedade previstos legalmente. Também concluem que os intermediários selecionados para entrevistas apoiam-se tanto no engajamento político como na motivação profissional para buscar informações, a fim de permitir que suas organizações sejam capazes de processar e analisar dados abertos – o que as torna mais legítimas no campo dos diálogos públicos, produção intelectual e de mídia sobre políticas e gastos públicos, bem como direitos e cidadania.

Da Costa Bairral et al. (2015) elaboraram um estudo que analisa o nível de transparência pública nos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais e os incentivos (político, institucional, governamental, social e financeiro) que podem afetar a divulgação da informação pública. Abordou-se a perspectiva da teoria de agência e da prestação de contas (*public accountability*) na divulgação da informação, pois os gestores governamentais podem disponibilizar ao cidadão uma informação incompleta (conflito de agência). Os resultados mostram um baixo nível de transparência pública nos relatórios de gestão (48%), deficiências na divulgação obrigatória (80%) e baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária (19%). Sobre os incentivos para a divulgação, observou-se uma relação positiva entre o tipo de entidade, acessibilidade e demografia de pessoal com o índice de transparência pública, enquanto a burocracia pública mostrou uma relação negativa.

Oliveira e Pisa (2015) objetivaram o desenvolvimento de um índice de medição da governança pública a partir do ponto de vista de seus princípios, bem como apresentá-lo como um instrumento de autoavaliação e planejamento para o Estado e de controle social para os cidadãos. Em suas conclusões consideram que a visão do grau de governança alcançado possibilita aos gestores públicos avaliar a efetividade das ações realizadas e refletir sobre os bons e maus desempenhos. Além disso, representa uma ferramenta de comparação com o desempenho de

outros entes, o que permitirá inclusive um intercâmbio de boas práticas. Quanto ao controle social, o objetivo também foi atingido, visto que as informações disponibilizadas pelo cálculo do IGovP possibilitam uma visão do desempenho de cada ente, o que resulta na possibilidade de controle, comparação e questionamentos.

## **2.5 Desenvolvimento das hipóteses sobre as percepções dos usuários**

Segundo Michener (2011), para se instalar uma transparência clara, que possibilite utilizações precisas, os governos terão que aprender a registrar, catalogar e organizar as informações, além de disponibilizá-las de maneira mais adequada.

As organizações sociais (ONGs, pesquisadores, empresários, etc.) deverão aprender a consultar tais dados, assim como terão que aprender a trabalhar os mesmos de forma a estabelecer sentido. Para isso, é importante ter o conhecimento do funcionamento das instituições como suporte básico para que os objetivos da transparência não se percam. Assim, o desafio de investigar e analisar coloca em jogo a atuação de instituições como os Tribunais de Contas, as Controladorias, o Poder Judiciário e o Ministério Público (MICHENER, 2011).

Com referência aos achados teóricos (ATHAYDE, 2002; TRISTÃO, 2002; PEREIRA et al., 2004; SANTANA JUNIOR, 2009; ANTONINO et al., 2013; LOCK, 2013; BEGHIN E ZIGONI, 2014), foi possível verificar que a transmissão de informações apresenta dificuldades em relação à terminologias, linguagem, confiabilidade e detalhamento. Buscando aprofundar tais conhecimentos, este estudo visa testar a hipótese de que as dificuldades encontradas nos estudos anteriores são também verificadas junto à parcela da população com conhecimento técnico específico sobre o assunto. Sendo assim será testada a hipótese de que:

***H<sub>1</sub>: Os auditores públicos externos tem a percepção que a qualidade das informações não atende aos objetivos da Lei de Acesso à Informação.***

Devido ao desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, até com relativa independência, como é o caso da mídia, comparável a um poder estatal, o ambiente informacional está mais intenso, tanto pela quantidade de fluxos de informações, quanto pela quantidade de indivíduos inseridos nas redes de

comunicação – o que torna mais difícil, aos atores políticos, encobrirem suas atividades (THOMPSON, 2008).

Estudos anteriores apontam que a utilidade das ferramentas está ligada tanto à vontade política quanto à participação popular no processo de transparência pública (BHATTA, 2003; SACRAMENTO E PINHO, 2004). Entretanto, modelos de avaliação de transparência colaboram para o aprimoramento do exercício social (PLATT NETO et al., 2007). Dessa forma, quanto maior o nível de acesso à informação, maior o nível de crescimento da transparência governamental (RELLY E SABHARWAL, 2009; SEARSON E JOHNSON, 2010; MARTINS E VÉSPOLI, 2013; OLIVEIRA E PISA, 2015).

Portanto, o segundo pressuposto a ser testado está no questionamento envolvendo o cidadão, com nível de conhecimento mais elevado quanto à aplicabilidade das leis na esfera pública, e se esse ente faz boas escolhas, utilizando-se dos dados de transparência para tomada de decisão. Assim, pelo apontamento teórico que identifica os Auditores Externos como usuários qualificados, se pretenderá testar a hipótese de que:

***H<sub>2</sub>: Os auditores públicos externos percebem que as ferramentas de transparência pública têm sido utilizadas de forma ampla no exercício da auditoria.***

Após a revisão dos conceitos que balizam o controle social, a interpretação com relação à informação parece ser a chave para ativar a eficácia, a eficiência e a efetividade na utilização da transparência pública como ferramenta para tomada de decisão.

Em princípio, todos os cidadãos são iguais perante a lei, mas nem todos ocupam posições públicas importantes numa determinada sociedade. Existem indivíduos que são mais vulneráveis que outros, porque seu comportamento público, e também privado, está mais sujeito à exposição e ao controle e, portanto, mais sujeito a cobranças (CHAIA E TEIXEIRA, 2001, p. 68).

Ao se analisar os estudos sobre a suficiência das informações, a atuação dos agentes utilizadores das informações está diretamente ligada à suficiência ou insuficiência das informações. A apropriação de dados e a correta interpretação da informação propiciam a formulação de juízo de valor a respeito do que é oferecido

pelas ferramentas de transparência (HERAWATY E HOQUE, 2007; MIRANDA et al., 2008; LOUREIRO et al., 2008; HOMERCHER, 2011; GALLON et al., 2011; CENEVIVA E FARAH, 2012; DA COSTA BAIRRAL et al, 2015).

Nesse cenário, em que os intermediários de dados abertos se apoderam das informações, transformando-as e recombinao-as, para então rerepresentá-las ao público, é que se parte da presunção inicial de que os atores poderiam ter diferentes níveis de compreensão dos princípios de transparência, do uso e reuso dos dados abertos, das formas de avaliação quanto aos efeitos da abertura de informações em grande escala e das dificuldades encontradas na sua interpretação.

Ante o exposto, como terceira hipótese, tendo como base as teorias verificadas, se objetivará testar a hipótese de que:

***H<sub>3</sub>: Os auditores públicos externos têm a percepção de que as informações dispostas pelos meios abertos de transparência pública não são suficientes para exercer o controle social.***

### 3 METODOLOGIA

De acordo com os objetivos propostos na pesquisa, o processo de investigação consiste em analisar as percepções dos auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul quanto à situação das informações dispostas pelas ferramentas de transparência pública, em relação ao seu comprimento legal.

Visando responder aos objetivos propostos, a pesquisa utiliza duas técnicas distintas, porém complementares. O primeiro subcapítulo versa sobre um levantamento do tipo *survey*, realizada junto aos auditores públicos externos dos Serviços Regionais de Auditoria do TCE/RS; o segundo corresponde a entrevistas semiestruturadas junto aos coordenadores dos escritórios regionais, responsáveis pelo planejamento dos trabalhos de auditoria.

#### 3.1 Desenho da pesquisa

##### 3.1.1 *Survey*

Para a formulação de perguntas para uma *survey* existe a necessidade de conduzir com prudência a pesquisa para garantir que todas as questões tenham o mesmo significado para todos os respondentes. Listas do que fazer, ou do que não fazer, mostram-se inflexíveis – o que nos aponta que a solução para uma *survey* pode não funcionar em outra. Descobrir respostas para as perguntas “Que?”, “Onde?”, “Quando?”, “Como?”, são relativamente fáceis numa *survey*. Entretanto, descobrir “Por quê?” é mais complexo, devido às relações causais que raramente podem ser provadas pelo método de pesquisa (BELL, 2005; REA; PARKER, 2012).

Na visão de Forza (2002), a primeira etapa conceitual para a realização de um levantamento do tipo *survey* incide na definição de seus constructos, que são conceitos teóricos amplos, gerais, e, às vezes, subjetivos do que se pretende investigar. Com base na existência de teorias e estudos sobre transparência pública foi desenvolvido um conjunto inicial de assertivas, divididas em blocos, conforme os objetivos buscados na pesquisa.

O objetivo do primeiro bloco será testar a hipótese de que os auditores públicos externos tem a percepção que a qualidade das informações não atente aos

objetivos da Lei de Acesso à Informação. No segundo bloco, visa-se perceber a utilidade dos dados disponíveis, respondendo à hipótese de que os auditores públicos externos percebem que as ferramentas de transparência pública têm sido utilizadas de forma ampla. Já o terceiro bloco busca dados que confirmem a hipótese de que os auditores públicos externos tem a percepção de que as informações dispostas pelos meios abertos de transparência pública não são suficientes para exercer o controle social.

O quarto bloco apresenta questões abertas que pretendem levantar limitações no uso e reuso das informações encontradas, bem como sugestões sobre melhorias necessárias para ampliar o alcance do controle social.

Por fim, o quinto bloco refere-se a variáveis descritivas dos respondentes (sexo, nível de escolaridade, área de atuação no TCE/RS, e tempo de serviço na função de auditor). Este bloco foi criado para explicar a heterogeneidade da amostra. Foi escolhido para ser o último bloco para evitar vieses de autopercepção.

### 3.1.2 Entrevista

O método de entrevistas foi incluído na pesquisa para adicionar um entendimento mais profundo sobre a relação entre transparência pública e usuários externos. O estudo subjetivo através de entrevista semiestruturada apoia-se no fato de os entrevistados possuírem uma reserva complexa de conhecimento sobre o tópico em estudo.

Para Flick (2004), as entrevistas semiestruturadas têm sido amplamente utilizadas, pois estão vinculadas à expectativa de que é mais provável que os pontos de vista dos sujeitos entrevistados sejam expressos em uma situação de entrevista com um planejamento relativamente aberto do que em uma entrevista padronizada ou em um questionário.

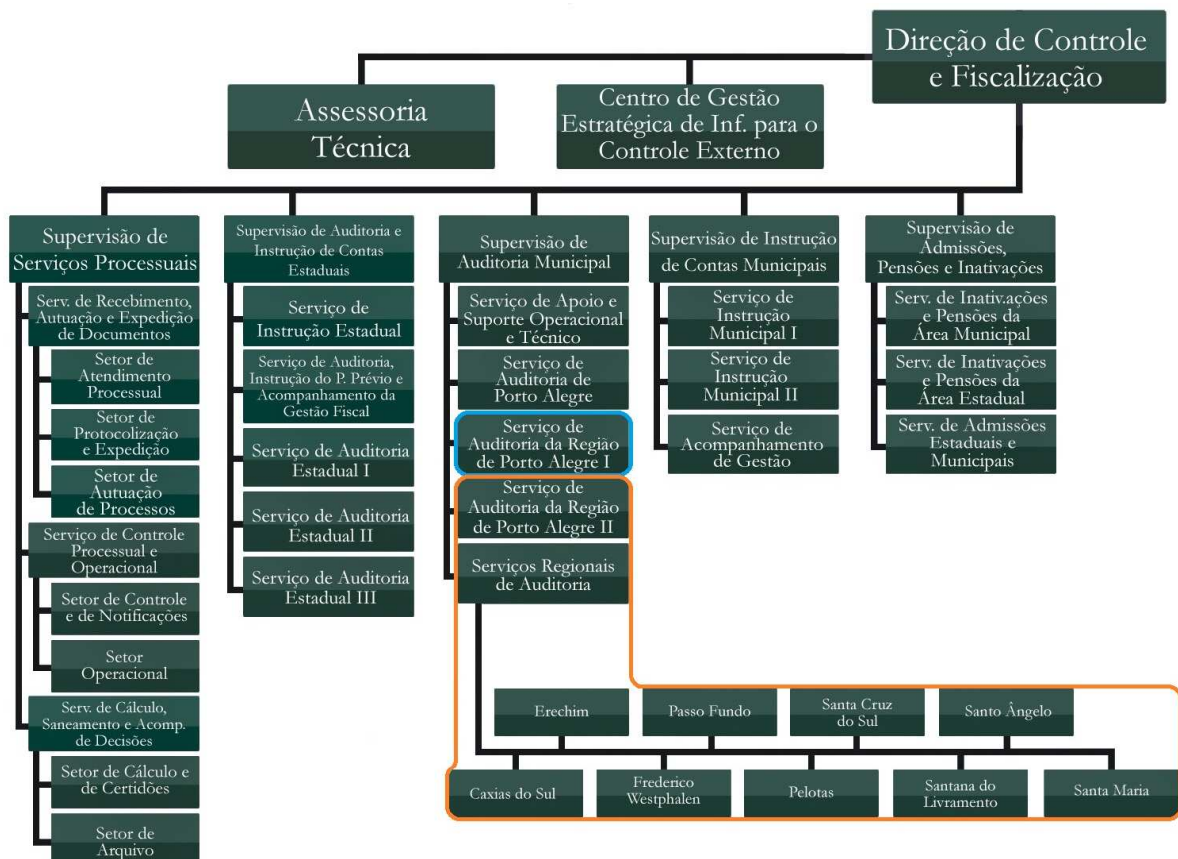
Dessa forma, um roteiro de entrevista foi composto por questões abertas, baseadas na *survey*, que visaram identificar a percepção dos coordenadores quanto: (i) à qualidade das ferramentas de transparência para a prática do controle social, e a atuação da auditoria pública externa nesse processo; (ii) à utilidade das informações públicas disponíveis em complemento aos sistemas informatizados de transferência de dados para a execução dos serviços de auditoria; e (iii) quanto à relação entre suficiência de dados e o exercício da auditoria.



### 3.2 População da pesquisa

Para Flick (2004, p. 77), “a amostragem de casos para a coleta de dados é voltada para o preenchimento das lacunas da estrutura de amostras, com o máximo de equilíbrio possível, ou de todas as lacunas adequadamente”. Dada a dificuldade de realização da pesquisa com todos os auditores públicos externos presentes nos mais diversos setores do organograma da instituição, foi realizado um estudo sobre a estrutura de auditoria do TCE/RS para identificar setores que cumprem funções específicas e similares na composição organizacional. Em razão das características semelhantes encontradas e pela abrangência territorial, o setor de Supervisão de Auditoria Municipal surge como população significativa para coleta de dados.

Figura 4: Estrutura da Direção de Controle e Fiscalização



Fonte: adaptado de Organograma TCE/RS – Rev. nº 22, de 01/06/2015.

Entretanto, alguns setores não foram selecionados para a coleta de dados em virtude das particularidades exclusivas de atuação. É o caso do Serviço de Apoio e

Suporte Operacional e Técnico, que serve como setor de auxílio e ajuda dos demais escritórios de auditoria.

Também não fez parte da amostra o Serviço de Auditoria de Porto Alegre, por realizar auditoria exclusiva do município que é a capital do Rio Grande do Sul e, dessa forma, possui características muito diferentes dos demais municípios gaúchos.

A partir de então, os setores selecionados para a amostra foram: Serviço de Auditoria da Região de Porto Alegre I; Serviço de Auditoria da Região de Porto Alegre II; e os Serviços Regionais de Auditoria. A lista completa dos municípios pertencentes a cada escritório regional está disponível no Anexo deste trabalho. Entretanto, dada a necessidade de realização de um pré-teste, um dos escritórios de auditoria precisou ser separado da amostra. Com isso, o Serviço de Auditoria da Região de Porto Alegre I foi escolhido para fazer parte nesse momento da pesquisa.

O Quadro 5 colabora para a identificação dos escritórios de auditoria selecionados na amostra, bem como o número de auditores que compõem o seu conjunto de servidores e também o coordenador responsável pelo serviço de auditoria da região:

Quadro 5: Serviços Regionais de Auditoria do TCE/RS e coordenadores

Serviços Regionais de Auditoria	Número de Auditores	Nome do Coordenador
SRPA I – Porto Alegre	17	Dubiratan Santos da Silva
SRPA II – Porto Alegre	17	Everaldo Ranincheski
SRCS – Caxias do Sul	16	Cesar Murialdo Cavion
SREC – Erechim	10	Waldir Luiz Tomazoni
SRFW – Frederico Westphalen	10	Gerson Luís Batistella
SRPF – Passo Fundo	14	Flávio Scalco Fauth
SRPL – Pelotas	14	Romoaldo Lindemann Ribeiro
SRSA – Santo Ângelo	10	Paulo Ricardo Ceni Barreto
SRSC – Santa Cruz do Sul	16	Leonardo José Andriolo
SRSL – Santana do Livramento	11	Luiz Carlos Dias Corrêa Filho
SRSM – Santa Maria	13	Paulo César Grimaldi
<b>Total geral</b>	<b>148</b>	
SRPA I – Porto Alegre (pré-teste)	(17)	Dubiratan Santos da Silva
<b>Total da população</b>	<b>131</b>	

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, janeiro/2015.

Assim, a população selecionada é formada por conveniência intencional, para manter a visão estadual da pesquisa, contando com 131 respondentes e 10 entrevistados.

### 3.3 Procedimentos para coleta, tratamento e análise de dados

#### 3.3.1 Atividades preliminares e pré-teste

Para a execução dos trabalhos, foi elaborado material inicial que serviu como modelo para aplicação nas atividades preliminares e no pré-teste. Foi solicitada uma avaliação do questionário de pesquisa da *survey* ao diretor da Escola Superior de Gestão e Controle do TCE/RS, que propôs algumas alterações, melhorias, inclusão e exclusão de questões, garantindo o aspecto científico do estudo. Assim, definidas as perguntas aplicáveis à *survey*, esta serviu como roteiro para a condução das entrevistas semiestruturadas, como forma complementar ao método.

O pré-teste foi previamente agendado e realizado no dia 30/03/2015, no Serviço de Auditoria da Região de Porto Alegre I, com entrevista gravada com o coordenador da unidade, Sr. Dubiratan Santos da Silva, e com o envio dos questionários aos auditores públicos externos deste escritório, através de e-mail institucional.

Com relação à *survey* aplicada no pré-teste, a taxa de retorno foi de 52,94%, considerada alta e não apresentando necessidade de alterações significativas (BABBIE, 1990). Já em relação à entrevista, verificou-se a necessidade de elaboração de um documento contendo perguntas-chave baseadas no questionário de pesquisa.

#### 3.3.2 Procedimentos para coleta de dados

Com o questionário revisado, após a realização do pré-teste, planejou-se o procedimento de coleta de dados junto aos Serviços Regionais de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Para tanto, os estudos de Schaefer e Dillman (1998) possibilitaram identificar a melhor forma para obtenção de retorno. Para os autores, o procedimento que possui maior taxa de retorno são os realizados via e-mail, com primeiro contato e posterior lembrete.

Buscando aprimorar o método, o primeiro contato foi feito de forma presencial, com o pesquisador visitando a unidade e agendando data de retorno para coleta dos dados. Após a visitação, autorização e agendamento, foi solicitada a lista de e-mails da unidade junto à direção do TCE/RS, que indicava quais os

servidores estavam aptos a responder o questionário, de acordo com os objetivos propostos na pesquisa e a seleção da amostra previamente acordada na realização do pré-teste. Por fim, o pesquisador retornou à unidade aplicando o questionário, dirimindo as dúvidas e disponibilizando um tempo extra aos ausentes encaminharem suas respostas.

Em relação às entrevistas semiestruturadas, foram expostos os objetivos do estudo, enfatizando a busca pelas experiências individuais do entrevistado como coordenador e a inexistência de respostas certas ou erradas. Também foi solicitada permissão verbal para registro digital de cada entrevista, ao mesmo tempo em que a opção do anonimato foi fornecida aos respondentes, utilizando-se das informações apenas para fins educacionais e de pesquisa. Portanto, para manter o anonimato dos entrevistados o pesquisador alterou os nomes dos coordenadores e das regionais para números e letras, respectivamente e aleatoriamente, que somente estarão disponíveis à divulgação em caso de solicitação do próprio entrevistado e com autorização formal.

### 3.3.3 Tratamento e análise de dados da *survey*

Para a validação do estudo, foi realizada uma análise de confiabilidade dos constructos. Com relação ao *alpha de Cronbach*, o coeficiente do primeiro bloco apresentou valor 0,82, revelando uma boa consistência interna. Já o *alpha de Cronbach* do segundo bloco apresentou valor 0,68, considerada como consistência interna questionável, mas muito próximo da aceitável, entretanto, sua validade é significativa, levando em conta que o bloco possui itens muito distintos uns dos outros. Por fim, o *alpha de Cronbach* do terceiro bloco revelou valor 0,77, considerada como consistência interna aceitável, porém, próxima de um nível de consistência interna considerada boa (GEORGE, 2003; KLINE, 2000; DEVELLIS, 2012).

Na fase de análise estatística das respostas fechadas da *survey*, foi aplicado um teste de diferenças de médias. Nesse teste, a hipótese nula,  $H_0$ , busca verificar, para cada item, se a média dos respondentes é estatisticamente igual a 3 (não concordo nem discordo). Em cada caso, a hipótese alternativa é de que a média dos respondentes é estatisticamente diferente de 3. Este teste foi aplicado em cada item dos blocos um, dois e três, que mediram a qualidade, utilidade e suficiência das

informações, respectivamente. Para análise, foi utilizado o valor de 1% de significância.

Para elaboração da etapa de análise das respostas abertas da *survey*, foi utilizada a mineração de texto ou *text mining*, também conhecida como *text data mining* (HEARST, 1997), ou *knowledge discovery from textual databases* (FELDMAN, 1995). A técnica foi utilizada para extrair padrões das respostas abertas nos questionamentos quanto às limitações e sugestões na realização dos serviços de auditoria utilizando as ferramentas de transparência pública.

#### 3.3.4 Tratamento e análise de dados das entrevistas

Considerando as hipóteses de pesquisa, foram realizadas entrevistas com os 10 coordenadores dos Serviços Regionais de Auditoria do TCE/RS levantando suas percepções sobre a qualidade das informações de transparência pública atualmente disponíveis, a utilização dos dados na execução dos trabalhos de auditoria, a suficiência destas para o exercício de suas atividades, as limitações verificadas pelo quadro técnico qualificado e conhecedor dos termos específicos e as sugestões de possíveis melhorias que ofereçam alcance geral para a população compreender e praticar o controle social.

As entrevistas foram transcritas e analisadas, conforme análise de conteúdo sugerida por Bardin (2009), considerando o contexto apontado pelos entrevistados, de modo a estabelecer a correspondência entre as percepções da amostra estudada através da *survey* com os auditores externos do TCE/RS.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 Análise da *survey*

#### 4.1.1 Estatística descritiva da *survey*

Ao todo, foram enviados 131 questionários, entre os dias 18/05/2015 a 10/08/2015, dos quais retornaram 105 formulários completos, atingindo uma taxa de retorno útil de 80,15%.

Tabela 1: População e taxa de retorno da amostra

SRA	População	Respostas	Taxa de Retorno
Erechim	10	9	90,00%
Passo Fundo	14	11	78,57%
Santa Cruz do Sul	16	11	68,75%
Santo Ângelo	10	6	60,00%
Frederico Westphalen	10	10	100,00%
Pelotas	14	12	85,71%
Santa Maria	13	12	92,31%
Porto Alegre II	17	14	82,35%
Santana do Livramento	11	9	81,82%
Caxias do Sul	16	11	68,75%
Total	131	105	80,15%

Fonte: Dados da pesquisa.

O período de coletas teve início no dia 19/05/2015, no SRA Erechim, com o envio de 10 questionários e retorno de 9 (90%). Posteriormente, foi realizada a coleta de dados no SRA Passo Fundo, em 09/06/2015, com 14 envios e 11 retornos (78,57%); no SRA Santa Cruz do Sul, no dia 17/06/2015, com 16 envios e 11 retornos (68,75%); no SRA Santo Ângelo, em 07/07/2015, com 10 envios e 6 retornos (60%); no SRA Frederico Westphalen, em 08/07/2015, com 10 envios e 10 retornos (100%); no SRA Pelotas, 10/07/2015, com 14 envios e 12 retornos (85,71%); no SRA Santa Maria, 12/07/2015, com 13 envios e 12 retornos (92,31%); no SRA Porto Alegre II, em 23/07/2015, com 17 questionários enviados e 14 respondidos (82,35%); no SRA Santana do Livramento, em 31/07/2015, com 11 envios e 9 retornos (81,82%); e, finalmente, no SRA Caxias do Sul, em 05/08/2015, com 16 questionários enviados e 11 retornados (68,75%).

Durante o período de coleta de dados, a cada visita a uma unidade, eram disparados lembretes às unidades já visitadas e que apresentavam baixo retorno dos questionários. Isso se dava em razão da ausência de alguns auditores no dia da visita.

Resta salientar que houve um último lembrete de solicitação de resposta no dia 10/08/2015 a todos os respondentes que até então não haviam dado retorno do questionário de pesquisa. Após este procedimento, todos os questionários foram encerrados no dia 11/08/2015 às 09:00 horas.

#### 4.1.2 Estatística descritiva dos respondentes

Do total de 105 retornos, a pesquisa verificou que 79,05% eram homens, enquanto que 20,95% dos respondentes eram mulheres. Quanto ao nível de escolaridade, a maioria, 46,67% dos auditores públicos externos, possui diploma de graduação. Outros 38,10% possuem especialização. Ainda existem 13,33% de auditores com nível de mestrado. Por fim, nenhum dos respondentes possui doutorado completo. Apenas dois respondentes, ou seja, 1,90% são doutorandos.

Os respondentes foram inquiridos sobre a área de atuação junto ao TCE/RS, e os dados indicam que a maior parte dos servidores atua nas funções ligadas às Ciências Contábeis (30,48%), seguidos pelas Ciências Jurídicas e Sociais (24,76%). Os servidores que atuam nas áreas de Ciências Econômicas e Engenharia Civil apresentaram números muito próximos, 17,14% e 16,19%, respectivamente. Já a área com menor número de servidores é a Administração, com 11,43% dos servidores lotados nas unidades regionais.

Por fim, como instrumento de controle, foi solicitado aos respondentes que indicassem se utilizam ou não dos portais de transparência como ferramenta de suporte nos serviços de auditoria. Essa etapa foi fundamental, pois indica, conforme observado anteriormente, que os usuários selecionados na amostra possuem conhecimento qualificado sobre as mais diversas áreas do conhecimento e que, na sua grande maioria (75,24%), utilizam os portais como ferramentas de suporte nos serviços de auditoria.

Tabela 2: Índices descritivos dos respondentes

<b>Gênero dos respondentes</b>	<b>Retorno</b>	<b>Índice</b>
Masculino	83	79,05%
Feminino	22	20,95%
Total	105	100,00%
<b>Nível de escolaridade</b>		
Graduação	49	46,67%
Especialização	40	38,10%
Mestrado	14	13,33%
Doutorado	-	-
Outro (doutorando)	2	1,90%
Total	105	100,00%
<b>Área de atuação</b>		
Administração	12	11,43%
Ciências Contábeis	32	30,48%
Ciências Econômicas	18	17,14%
Ciências Jurídicas e Sociais	26	24,76%
Engenharia Civil	17	16,19%
Total	105	100,00%
<b>Tempo de serviço</b>		
Até 5 anos	39	37,14%
05 – 10 anos	10	9,52%
10 – 20 anos	33	31,43%
Mais de 20 anos	23	21,90%
Total	105	100,00%
<b>Utiliza as ferramentas</b>		
Sim	79	75,24%
Não	26	24,76%
Total	105	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação ao questionamento da utilização dos dados, é de suma importância identificar a estatística dos respondentes que não utilizam as ferramentas de transparência como instrumento de suporte nos serviços de auditoria, a fim de verificar se a existência de uma alta concentração em algum dos setores poderia influenciar na análise dos dados.

Assim, a Tabela 3 apresenta a comparação entre o número de auditores que responderam não utilizar as ferramentas de transparência. Como resultado, verifica-se que 7,69% dos auditores que não utilizam os dados atuam no setor de Administração. Para 26,92% dos auditores que atuam no setor de Ciências Contábeis, as informações não são utilizadas. O setor de Ciências Econômicas apresentou um índice de 23,08% de representatividade dos servidores que não utilizam os dados. Para o setor de Ciências Jurídicas e Sociais os dados revelaram o



maior índice de não utilização, 34,62%. Já o setor de Engenharia Civil apresenta o índice de não utilização de 7,69%.

Tabela 3: Índices de não utilização de dados por área de atuação

Área de atuação	Não utilizam	Índice
Administração	2	7,69%
Ciências Contábeis	7	26,92%
Ciências Econômicas	6	23,08%
Ciências Jurídicas e Sociais	9	34,62%
Engenharia Civil	2	7,69%
Total	26	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Esse levantamento indica a inexistência de concentração em somente uma das áreas de atuação, que justificaria a realização de um corte nos dados para a exclusão das respostas que pudessem ocasionar um viés de interpretação ao estudo.

Outro levantamento importante foi cruzar a não utilização dos dados com o nível de escolaridade dos respondentes. A Tabela 4 mostra os índices encontrados no cruzamento dos dados levantados na pesquisa.

Tabela 4: Índices de não utilização de dados por nível de escolaridade

Nível de escolaridade	Não utilizam	Índice
Graduação	15	57,69%
Especialização	8	30,77%
Mestrado	2	7,69%
Doutorado	-	-
Outro (doutorando)	1	3,85%
Total	26	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Esse resultado demonstra que, apesar do nível de conhecimento específico utilizado na seleção da amostra, as evidências apontam para uma relação entre o nível de escolaridade mais elevado e uma maior utilização de dados para auxiliar nos serviços de auditoria.

#### 4.1.3 Análise do bloco “qualidade das informações”

No processo de elaboração da *survey*, a revisão da literatura serviu como base para a definição dos constructos a serem investigados para responder ao problema de pesquisa. O primeiro bloco de questões buscou identificar a percepção dos auditores públicos externos do TCE/RS quanto à qualidade das informações de transparência pública. A Tabela 5 identifica as assertivas que fizeram parte do questionário que versaram sobre esta etapa, bem como os dados estatísticos encontrados na pesquisa.

De acordo com os dados apresentados, para um nível de significância de 1%, não é possível rejeitar a hipótese nula para a primeira assertiva (*t-student* -0,96; *p-valor* <0,3389). Conclui-se que os auditores não concordam nem discordam da assertiva que afirma que as ferramentas de transparência disponíveis atualmente permitem alcançar todos os objetivos da Lei de Acesso à Informação. A distribuição das respostas nos mostra que há um equilíbrio entre aqueles que discordam e os que concordam.

Da mesma forma, a segunda assertiva – que questionava se a frequência com que as informações são atualizadas por meio das ferramentas de transparência permite um adequado acompanhamento da gestão pública – também impossibilita a rejeição da hipótese nula (*t-student* -1,53; *p-valor* <0,1290). Com isso, não fica provado se, para o público pesquisado, ficou evidenciado que a frequência com que os dados são publicados interfere na qualidade das informações.

O mesmo pode ser verificado com relação à terceira assertiva (*t-student* -1,88; *p-valor* <0,0621). Não é possível rejeitar  $H_0$  para um nível de significância de 1%. Assim, conclui-se que os auditores não concordam nem discordam que o formato de apresentação das informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência é de fácil compreensão e visualização.

Já em relação à quarta assertiva, rejeita-se  $H_0$  com estatística negativa (*t-student* -3,20; *p-valor* <0,0018). Ou seja, para os auditores públicos externos pesquisados as informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência não apresentam qualidade (em sua profundidade, detalhamento e confiabilidade) necessária para a execução dos serviços de auditoria.

Tabela 5: Assertivas do bloco “qualidade das informações”

	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão	t-student p-valor
As ferramentas de transparência disponíveis atualmente permitem alcançar todos os objetivos da Lei de Acesso à Informação.	9,52%	36,19%	12,38%	39,05%	2,86%	100%	1,00	5,00	3,00	2,90	1,11	-0,96
	10	38	13	41	3	105						0,3389
A frequência com que as informações são atualizadas por meio das ferramentas de transparência permite um adequado acompanhamento da gestão pública.	9,52%	36,19%	18,10%	33,33%	2,86%	100%	1,00	5,00	3,00	2,84	1,08	-1,53
	10	38	19	35	3	105						0,1290
O formato de apresentação das informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência é de fácil compreensão e visualização.	11,43%	34,29%	19,05%	33,33%	1,90%	100%	1,00	5,00	3,00	2,80	1,08	-1,88
	12	36	20	35	2	105						0,0621
As informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência apresentam qualidade (em sua profundidade, detalhamento e confiabilidade) necessária para a execução do serviço de auditoria.	14,29%	40,95%	13,33%	28,57%	2,86%	100%	1,00	5,00	2,00	2,65	1,12	-3,20
	15	43	14	30	3	105						0,0018
Existe uniformidade entre as informações disponibilizadas pelos diferentes entes auditados.	39,05%	27,62%	14,29%	19,05%	0,00%	100%	1,00	4,00	2,00	2,13	1,13	-7,81
	41	29	15	20	0	105						0,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: \* Discordo totalmente \*\*Discordo parcialmente \*\*\*Não concordo nem discordo \*\*\*\*Concordo parcialmente \*\*\*\*\*Concordo totalmente

Por fim, rejeita-se a hipótese nula na quinta assertiva (*t-student* -7,81; *p-valor* <0,0000) que testou a existência de uniformidade entre as informações disponibilizadas pelos diferentes entes auditados. Esse item avaliou se a padronização de dados poderia influenciar numa melhora de qualidade das informações.

Analisando os resultados dos testes para cada item, os resultados sugerem que não é possível rejeitar a hipótese nula nos três primeiros itens investigados, que avaliaram a percepção dos auditores: (i) se as ferramentas de transparência permitem alcançar todos os objetivos da LAI, (ii) se a frequência com que as informações são atualizadas é adequada, (iii) e se o formato de apresentação das informações é de fácil compreensão e visualização. Apesar dos testes de diferenças de médias revelarem que a hipótese nula não pode ser rejeitada, os valores estatísticos negativos sugerem uma tendência a não concordância pelos respondentes. Os resultados encontrados nos itens finais deste bloco – quanto à profundidade, detalhamento e confiabilidade dos dados, bem como com relação à falta de uniformidade de informações nos mais diversos entes – demonstram uma percepção negativa dos respondentes quanto ao nível de qualidade geral apresentado nos canais de transparência utilizados, confirmando a hipótese da pesquisa que testou se os auditores públicos externos têm a percepção que a qualidade das informações não atende aos objetivos da Lei de Acesso à Informação.

#### 4.1.4 Análise do bloco “utilidade das informações”

O segundo bloco de questões buscou identificar a percepção dos auditores públicos externos do TCE/RS quanto à utilidade das informações de transparência pública. Dessa forma, a Tabela 6 identifica as assertivas abordadas nessa etapa, bem como os dados estatísticos encontrados na pesquisa.

Analisando os dados apresentados na Tabela 6, para os auditores públicos externos do TCE/RS os dados publicados por meio das ferramentas disponíveis ao público em geral são úteis para realização das auditorias. Os resultados estatísticos da primeira assertiva do bloco (*t-student* 3,50; *p-valor* <0,0007) corroboram esta interpretação a um nível de significância de 1%, rejeitando-se  $H_0$ . A distribuição das respostas nos mostra a existência de uma concentração significativa de respondentes que concordam parcialmente com a assertiva.

Tabela 6: Assertivas do bloco “utilidade das informações”

	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão	t-student p-valor
Os dados publicados por meio das ferramentas disponíveis ao público em geral são úteis para realização das auditorias.	5,71%	20,95%	12,68%	52,38%	8,57%	100%	1,00	5,00	4,00	3,37	1,08	3,50
	6	22	13	55	9	105						0,0007
As informações provenientes da Transparência Ativa são ferramentas úteis para alcançar os objetivos dos serviços de auditoria.	3,81%	23,81%	13,33%	44,76%	14,29%	100%	1,00	5,00	4,00	3,42	1,11	3,84
	4	25	14	47	15	105						0,0002
Os documentos e informações de uso exclusivo do TCE/RS, provenientes dos entes auditados, são fundamentais para a execução dos serviços de auditoria.	2,86%	3,81%	1,90%	32,38%	59,05%	100%	1,00	5,00	5,00	4,41	0,92	15,57
	3	4	2	34	62	105						0,0000
Os questionamentos provenientes dos “Serviços de Informações ao Cidadão” ou “Perguntas e Respostas” dos entes auditados são úteis na execução das auditorias.	14,29%	16,19%	31,43%	30,48%	7,62%	100%	1,00	5,00	3,00	3,01	1,16	0,08
	15	17	33	32	8	105						0,9334
O cruzamento de dados entre os diversos sistemas é essencial para o entendimento completo da gestão pública e realização dos serviços de auditoria.	0,95%	1,90%	7,62%	21,90%	67,62%	100%	1,00	5,00	5,00	4,53	0,79	19,70
	1	2	8	23	71	105						0,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: \*Discordo totalmente \*\*Discordo parcialmente \*\*\*Não concordo nem discordo \*\*\*\*Concordo parcialmente \*\*\*\*\*Concordo totalmente

Em relação à segunda assertiva, o mesmo resultado positivo pôde ser verificado (*t-student* 3,84; *p-valor* <0,0002), indicando que, para os respondentes, as informações provenientes da Transparência Ativa são ferramentas úteis para alcançar os objetivos dos serviços de auditoria.

No mesmo entendimento, os documentos e informações de uso exclusivo do TCE/RS, provenientes dos entes auditados, são considerados fundamentais para a execução dos serviços de auditoria, na percepção dos auditores. Os dados estatísticos positivos (*t-student* 15,57; *p-valor* <0,0000) indicam um alto índice de aproveitamento de informações técnicas que muitas vezes não são divulgadas à sociedade para a realização do controle social. Para esse item, a distribuição ficou concentrada, em sua grande maioria, na alternativa de concordância total na assertiva investigada.

Entretanto, quando investigados se os questionamentos provenientes dos “Serviços de Informações ao Cidadão” ou “Perguntas e Respostas” dos entes auditados são úteis na execução das auditorias, os resultados indicam que não é possível rejeitar a hipótese nula (*t-student* 0,08; *p-valor* <0,9334). Isso pode nos levar à conclusão de que a falta de padronização e de qualidade verificada no primeiro bloco da pesquisa dificulta a atuação da população no exercício do controle social, em concordância com o terceiro item testado nesse bloco, que provou ser fundamental o uso de dados exclusivos para exercício da auditoria.

Enfim, o cruzamento de dados entre os diversos sistemas é considerado essencial para o entendimento completo da gestão pública e realização dos serviços de auditoria, (*t-student* 19,70; *p-valor* <0,0000), rejeitando-se  $H_0$  na quinta assertiva a um nível de significância de 1%. A distribuição das respostas nos mostra que a grande maioria dos respondentes concorda totalmente com a assertiva que investigou se o entendimento da gestão pública e a realização de serviços de auditoria só são possíveis quando realizados encontros de dados dos mais diversos sistemas.

Assim, para a hipótese de pesquisa que indica que as informações de transparência pública são úteis no exercício dos trabalhos de auditoria, os resultados obtidos no bloco em análise nos permite concluir que são úteis todos os dados da Transparência Ativa, bem como os dados exclusivos que o TCE/RS solicita. Porém, não é possível identificar se os dados da Transparência Passiva são importantes para o exercício da auditoria. Por fim, o cruzamento de dados é tido como essencial

para a atividade. Isso nos leva a entender que, acerca da hipótese testada quanto à utilidade, o bloco como um todo atesta a veracidade da proposição inicial.

#### 4.1.5 Análise do bloco “suficiência das informações”

O terceiro bloco de questões buscou identificar a percepção dos auditores públicos externos do TCE/RS quanto à suficiência das informações de transparência pública. A Tabela 7 demonstra a variação nas respostas.

Os dados apurados estatisticamente revelaram que, para um nível de significância de 1%, rejeita-se  $H_0$  na primeira assertiva, com estatística negativa (*t-student* -4,41; *p-valor* <0,0000), indicando contrariedade na visão dos auditores de que as informações divulgadas pelas entidades na internet são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência da gestão pública e realizar o controle social.

Na análise da assertiva dois (*t-student* 6,36; *p-valor* <0,0000), a maioria dos auditores entende que o cruzamento de dados complementares transferidos pelos sistemas informatizados (SIAPC, BLM, SIAPES, etc.) permite obter informações suficientes para auxiliar nos serviços de auditoria, rejeitando a hipótese nula deste item. A distribuição de dados concentra a maior parte das respostas na concordância parcial, o que atesta a positividade do item examinado.

Quando investigados sobre a suficiência das informações disponibilizadas através do *site* do TCE/RS para a sociedade acompanhar a transparência pública, os auditores concentraram suas respostas na alternativa de concordância parcial, bem como os dados estatísticos rejeitam a hipótese nula (*t-student* 3,67; *p-valor* <0,0004). Com isso, é possível considerar que a forma negativa com a qual os auditores observam a suficiência apontada pela primeira assertiva desse bloco, aliada à percepção positiva revelada pela segunda assertiva desse bloco, indica que a existência de uma padronização, verificada na disponibilização dos dados no *site* do TCE/RS, pode ser considerada suficiente para a sociedade acompanhar a transparência dos recursos públicos.

Tabela 7: Assertivas do bloco “suficiência das informações”

	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão	t-student p-valor
As informações divulgadas pelas entidades na internet são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência da gestão pública e realizar o controle social	20,00%	38,10%	13,33%	27,62%	0,95%	100%	1,00	5,00	2,00	2,51	1,12	-4,41 0,0000
O cruzamento de dados complementares transferidos pelos sistemas informatizados (SIAPC, BLM, SIAPES, etc.) permitem obter informações suficientes para auxiliar nos serviços de auditoria.	4,76%	16,19%	3,81%	56,19%	19,05%	100%	1,00	5,00	4,00	3,69	1,10	6,36 0,0000
As informações divulgadas através do site do TCE/RS são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência dos recursos públicos.	8,57%	15,24%	10,48%	60,00%	5,71%	100%	1,00	5,00	4,00	3,39	1,08	3,67 0,0004
O controle social pode ser exercido de forma satisfatória através dos dados disponíveis nos canais de transparência em conjunto com os pareceres emitidos pelo TCE/RS.	9,52%	20,95%	13,33%	50,48%	5,71%	100%	1,00	5,00	4,00	3,22	1,13	1,97 0,0506
A suficiência das informações apresentadas está ligada à capacidade de interpretação dos dados pelo usuário, sendo este o fator de maior relevância para a prática do controle social.	4,76%	20,00%	8,57%	31,43%	35,24%	100%	1,00	5,00	4,00	3,72	1,26	5,85 0,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: \* Discordo totalmente \*\* Discordo parcialmente \*\*\* Não concordo nem discordo \*\*\*\* Concordo parcialmente \*\*\*\*\* Concordo totalmente



Já a quarta assertiva (*t-student* 1,97; *p-valor* <0,0506) revelou não ser possível rejeitar a hipótese nula em um nível de significância de 1%. A distribuição das respostas nos mostra que há equilíbrio entre aqueles que discordam e os que concordam com o a assertiva. O resultado reforça a ideia de que o controle social poderia ser exercido de forma satisfatória através dos dados disponíveis nos canais de transparência desde que padronizados, como identificado nos questionamentos anteriores.

Por fim, rejeita-se  $H_0$  do item cinco deste bloco (*t-student* 5,85; *p-valor* <0,0000), revelando que os auditores públicos externos entendem como verdadeira a ideia de que a suficiência das informações apresentadas está ligada à capacidade de interpretação dos dados pelo usuário, sendo esse o fator de maior relevância para a prática do controle social.

Com isso, confirma-se a hipótese de pesquisa que visou identificar se na percepção dos respondentes existe insuficiência de informações de transparência pública. Para os auditores, as informações tornam-se suficientes a partir do momento em que apresentam uniformidade, o que permite a comparabilidade entre os diversos entes investigados. Porém, uma grande limitação está na interpretação dos dados pelos usuários, o que pode transformar informações tidas como suficientes em insuficientes, devido à falta de capacidade de discernimento do que é importante no exercício do controle social.

#### 4.1.6 Análise de conteúdo das limitações

A seguir são apresentados os resultados das questões abertas que estavam no bloco final da *survey*. No que se refere às limitações, a disponibilização de dados apresentam grandes falhas, como é possível verificar na seguinte resposta:

*“A consistência dos dados é o que limita a sua utilização em auditoria. Muitas vezes, os dados são incompletos ou até equivocados. As informações disponibilizadas através de sistemas informatizados de extração de dados é em geral mais eficiente do que os de preenchimento manual. No entanto, o cruzamento de várias informações dão consistência aos dados, aliadas as informações obtidas em auditoria, estas de maior fidelidade e consistência”* (Respondente não identificado).

Para os auditores públicos externos, um dos limites mais significativos é a falta de confiabilidade dos dados apresentados. Isso fica explícito no seguinte comentário:

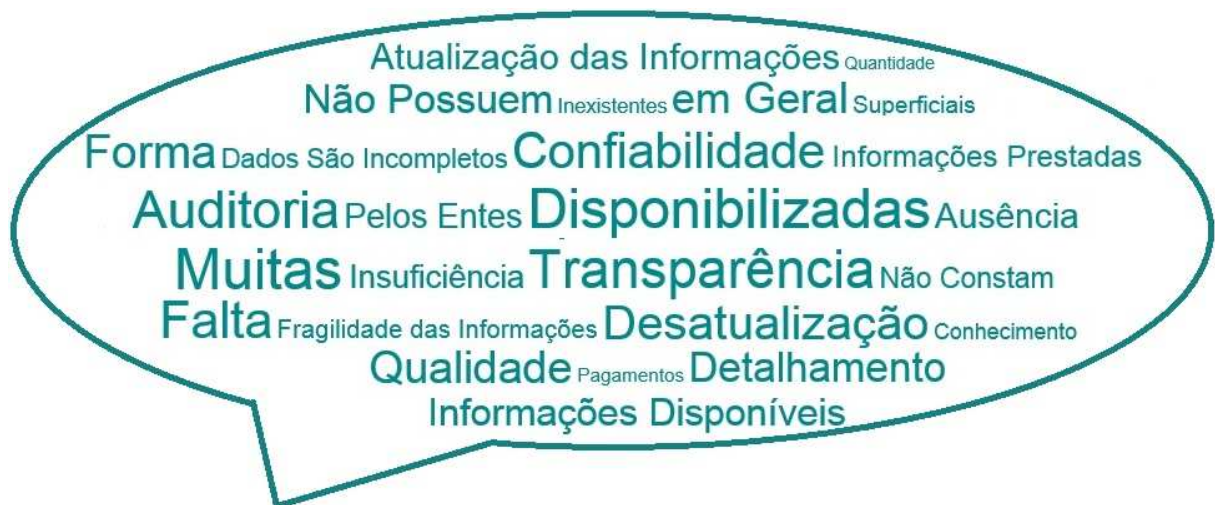
*“A falta de confiabilidade dos dados apresentados in loco pelos entes à auditoria, por vezes divergentes dos obtidos previamente nas ferramentas de Transparência, e até mesmo entre os fornecidos por diferentes setores administrativos dos próprios entes”* (Respondente não identificado).

Ainda, indicaram que a forma como são apresentados não é adequada, apontando que as informações são consideradas desatualizadas:

*“As limitações encontradas estão relacionadas, muitas vezes, com a desatualização dos dados constantes nas ferramentas de Transparência Pública, ou com a forma confusa com que são apresentadas as informações”* (Respondente não identificado).

Para evidenciar esses achados de pesquisa, é possível identificar alguns padrões na repetição dos termos usados pelos respondentes. Assim, através da mineração de texto, foi possível a elaboração da Figura 5 a seguir que demonstra as palavras e frases mais frequentes encontradas na análise do conteúdo das respostas:

Figura 5: Palavras e frases mais importantes na análise de texto das limitações



Fonte: Dados da pesquisa

Dessa forma, foi possível verificar outros termos que indicam problemas quanto à utilização das ferramentas de transparência, como: dados incompletos, fragilidade das informações, dados superficiais, e ausência de informações. Os dados estatísticos das palavras e frases ilustradas pela Figura 5 podem ser verificados no Apêndice C deste trabalho.

#### 4.1.7 Análise de conteúdo das sugestões

No que se refere às sugestões de melhorias, ficou evidenciado que a padronização das ferramentas de divulgação pode melhorar ou ampliar o controle social:

*“Além da fomentação pública através de programas de divulgação, uma interface didática e bem construída, com linguagem simplificada e a apresentação de dados já "tratados", com resumos, seria uma forma de ampliar o controle social”* (Respondente não identificado).

Os auditores também entendem que existe um distanciamento da sociedade, que pode ser diminuído através da educação:

*“Existe um distanciamento entre sociedade e poder público quando se trata de transparência. Essa aproximação é dever de ambos. A simplificação do acesso à informação e a maior clareza na apresentação devem ser metas do poder público, enquanto cabe à sociedade a maior conscientização para o controle social. Esse trabalho deveria ter uma cultura pedagógica e tratamento acadêmico”* (Respondente não identificado).

Outro ponto apontado é o papel da mídia na construção do processo democrático e no avanço do controle social:

*“Algumas ações lançadas pelo TCE-RS já vêm surtindo efeito, tal como a criação do prêmio anual para incentivar a transparência na seara pública. De algum modo, sabemos que a mídia tem papel importante na construção do processo democrático brasileiro. Assim, ações e campanhas com a participação da sociedade, a fim de que ela se aproprie das informações contidas nos sites e exija melhorias relacionadas à transparência são medidas importantes para garantir avanços nessa área”* (Respondente não identificado).

Novamente foi possível identificar os padrões na utilização dos termos empregados pelos respondentes. Com isso, por meio da mineração de texto, foi possível a elaboração da Figura 6 a seguir que demonstra as palavras e frases mais frequentes encontradas na análise do conteúdo das respostas:

Figura 6: Palavras e frases mais importantes na análise de texto das sugestões



Fonte: Dados da pesquisa

Com relação aos termos recorrentes verificados na análise, é possível fazer uma relação contemplando a conscientização da sociedade do seu papel no controle social, aliado à necessidade de padronização dos dados e melhorias nos portais – com informações simples, linguagem amigável, uniformidade, e participação dos gestores públicos no processo de transparência. Os dados estatísticos das palavras e frases ilustradas pela Figura 6 podem ser verificados no Apêndice C deste trabalho.

## 4.2 Análise das entrevistas

### 4.2.1 Percepções sobre a qualidade das informações

Na primeira série de perguntas, foi questionado se as ferramentas disponíveis atualmente permitem alcançar os objetivos propostos pela Lei de Acesso à Informação, se a frequência, o formato e a qualidade das informações são adequados para a população realizar o controle social e se é possível identificar uma uniformidade nos dados apresentados pelos diferentes entes auditados.

A totalidade dos respondentes (10) respondeu que atualmente as ferramentas não cumprem os objetivos da lei, como podemos observar no seguinte recorte:

*“Na verdade o rol que se faz de todas as ferramentas que estão à disposição, mas especialmente na qualidade da informação que são divulgadas, nós temos também os portais, tanto do tribunal de contas, como os portais de transparência instituídos em praticamente todos os nossos municípios jurisdicionados. Mas nós não temos um atingimento pleno na LAI em função de que a qualidade das informações que estão aí ainda não atingem a totalidade e o objetivo da LAI, que é levar para o cidadão que vai exercer o controle social, uma simplificação maior na informação. Nós temos muitos dados realmente. Dados numéricos, dados contábeis, que são jogados dentro desses portais. Muita informação numérica, basicamente. Mas o cidadão – e nós temos recebido esse feedback da sociedade – ele muitas vezes, ou na grande maioria das vezes, não compreende, não entende o que é que aquilo significa. Ele tem uma dificuldade em fazer correlações entre uma nota de empenho com um credor, da uma arrecadação de uma receita, de onde veio essa receita” (Respondente 7, Regional G).*

Outra visão similar indica a falta de implementação e disponibilização de informações pelos poderes públicos:

*“Eu acho que a forma como a LAI estabeleceu em termos de frequência, de formato e de qualidade, tanto a transparência ativa como passiva, eu acho que estão adequados. O que falta é que efetivamente os órgãos públicos consigam implementar, disponibilizar essas informações através dos portais de transparência, dentro da exigência da LAI. Então, a LAI, está bem. Como lei ela está ótima. Em termos de oferecer ferramentas para o controle social. Mas ainda estamos longe de chegar a esse ponto de implementação. Então, às vezes a gente acredita que a lei sozinha muda os comportamentos sociais, mas não acontece isso automaticamente. A lei tem que ter um outro esforço de vontade política para que seja plenamente implementada” (Respondente 6, Regional F).*

Para outro entrevistado, os dados possuem qualidade, mas falta interesse e capacidade de interpretação por parte de seus usuários:

*“O site do tribunal, ele apresenta dados muito bons. Digamos que praticamente o gasto que está sendo executado no município está sendo apresentado no site, nessa ferramenta. Mas além do interesse, ele tem que ser estimulado. Mas também tem que ter alguma capacidade de interpretação pra que se tenha parcimônia, não seja uma interpretação não desvirtuada nem pra ‘A’ nem pra ‘B’. Consiga encarar no universo o dado ali apresentado” (Respondente 3, Regional C).*

Relativamente à qualidade das informações, é possível destacar que se faz necessária uma simplificação das informações para que o usuário possa fazer correlações entre os dados dispostos. Isso pode ser explicado pela não uniformidade e pelo formato resumido, o que impossibilita uma análise mais profunda para constatações de problemas ou irregularidades. Algumas visões diferentes foram encontradas, dependendo da região pesquisada:

*“O que nós temos observado é que os municípios têm saído pra contratação de softwares específicos, que são preparados pelas empresas da área que atendem esses sistemas de gestão pública. E ele está caminhando, na verdade, para um modelo de padronização dessas informações, desses softwares. Ou seja, você joga os dados lá e ele está gerando basicamente de uma maneira uniforme todo ele. (...) Na maioria dos municípios, eles estão saindo pelos portais, pela locação de sistemas, de softwares nessa área de transparência, que já carregam consigo uma estrutura básica de informações. Então nós estamos assistindo uma verdadeira, vamos dizer assim, padronização de números” (Respondente 7, Regional G).*

Enquanto há regiões em que existe alguma forma de centralização na contratação de empresas de tecnologia da informação, em outras, isso é verificado de forma parcial, o que muda a percepção sobre a uniformidade:

*“Aqui tem uma característica um pouco diferente da região norte e noroeste, onde quase que há uma unanimidade na contratação de serviços de assessoria tanto na área contábil, parte de direito, de TI. Aqui também tem algumas empresas, mas não se prendem tanto quanto lá” (Respondente 5, Regional E).*

Há, também, locais em que existe uma grande variedade de softwares utilizados pelos entes públicos, o que altera significativamente o entendimento sobre a uniformidade dos dados apresentados:

*“Tem várias empresas que atuam nos municípios aqui da zona sul e não há essa uniformidade. Inclusive nessa premiação que o tribunal deu ano passado eu vejo assim como um fomento para a melhora dessa qualidade. Foram pouquíssimos os órgãos daqui que estiveram entre os premiados” (Respondente 1, Regional A).*

Essa ausência de padronização acaba resultando em dificuldades para a comparação de dados entre entes e também para que se faça uma análise aprofundada a fim de constatar irregularidades. Essa é uma percepção que fica evidenciada no seguinte trecho:

*“Eu vejo que não são uniformes. Acredito que cada ente auditado apresenta essas informações de forma diferenciada, utilizando programas diferentes, softwares diferentes. Eu acredito que não são adequadas. Justamente porque, quanto ao formato, elas te dão informações muito resumidas, que não permitem uma análise mais profunda que possa se constatar realmente problemas na informação fornecida”* (Respondente 8, Regional H).

A percepção dos auditores é de que, onde existe alguma uniformidade aparente, isso se deve ao fato de os municípios contratarem as mesmas empresas de tecnologia, cujo *layout* similar é replicado a todos os entes, o que não se verifica nas regiões onde uma gama maior de empresas de informática e *softwares* prestam serviços.

Em relação à frequência e formato, a internet surge como um grande facilitador no processo de disponibilização das informações, por sua abrangência e instantaneidade:

*“Eu penso o seguinte: em relação à frequência e o formato eu penso que está muito bem divulgado, que é na internet. Então a internet possibilita essa divulgação instantânea e está sempre à disposição de quem quiser consultar. Acho que isso é importante. Se fossem colocadas outras mídias aí ela seria segmentada. Então na internet ela te dá essa continuidade. Quanto à qualidade da informação eu peso o seguinte: nós temos muitos dados, eu mesmo, que sou técnico, já tive alguma dificuldade em consultar alguns órgãos fora do meu tribunal de contas. Então, acredito que a população em geral ainda vai ter uma certa dificuldade, uma deficiência, pra acessar esses dados, essa base de informação, pra entender, e mais do que isso, pra interpretar esses dados”* (Respondente 4, Regional D).

Além disso, a qualidade das informações é impactada por outros fatores:

*“Eu vejo que os municípios estão se limitando a tornar transparente aquilo que o tribunal tem demandado como estrutura básica. Fazendo uma análise dos portais você vai encontrar questões muito mais relacionadas a dados históricos do município, à sua estrutura em termos de*

*organograma, horário e telefone de contato, e não vai muito além disso. Nós não encontramos, com pouquíssimas exceções, um portal de transparência em que você tem lá dados relacionados por execução de obra, qual é o objetivo, qual foi a demanda, qual foi o fator determinante da gestão em edificar aquela obra. Você não enxerga isso nos portais de transparência. Você tem dados, mas você não tem diagnósticos dos próprios municípios, ou seja, estudos em que esses municípios dizem: olha, nossa realidade no quesito de acesso à água potável é isso... a questão de acesso à eletricidade... saneamento básico... então a administração pública vai conduzir a sua gestão no objetivo de atender essas necessidades. Você não encontra isso nos portais. Você encontra situações realizadas muito mais em termos numéricos” (Respondente 7, Regional G).*

Entretanto, verifica-se que a base legal é considerada bem estruturada, assim como a disponibilização de dados no *site* do TCE/RS. Diferente, entretanto, do que é encontrado nos *sites* dos entes auditados, onde as informações são consideradas limitadas em sua profundidade e excessivas em sua quantidade, o que prejudica o entendimento por parte usuário.

Assim, o teor das respostas indica que os auditores públicos externos julgam necessário melhorar a qualidade das informações para que os objetivos da Lei de Acesso à Informação sejam alcançados, o que confirma a primeira hipótese de pesquisa deste estudo.

#### 4.2.2 Percepções sobre a utilidade das informações

Nesse bloco de questionamentos, foi solicitado aos participantes que discorressem sobre quais as utilidades das ferramentas de transparência pública dispostas ao público. Entre as respostas, a ideia de utilização como ferramenta de gestão e *feedback* social foi apresentada:

*“Nós temos ainda gestores que precisam enxergar a necessidade de que tem que fazer. Não por uma imposição legal que a própria lei exige. Mas ele precisa praticamente ser convencido de que isso é uma prática que tem que ser aplicada no dia a dia como uma ferramenta de gestão. E usar essa ferramenta de gestão em prol da sua própria gestão, ou seja, ele vai ter feedback em cima disso, ele vai ter, obviamente, um controle social, ele vai ter uma pressão, vamos chamar assim, pelas questões que a comunidade clama. Mas ele vai poder enxergar exatamente, nesse modelo de ferramenta de transparência, uma aproximação entre a gestão, entre a administração pública e a sociedade, que é em última instância a*



*detentora do recurso público que é gerida por este gestor” (Respondente 7, Regional G).*

Outro entrevistado apontou como sendo útil no papel de despertar da sociedade:

*“Elas estão cumprindo o papel inicial do despertar da sociedade. Obviamente que propagado pelos órgãos de controle e pela mídia, fazendo chegar ao conhecimento do cidadão que existem essas ferramentas, vai cumprir o papel inicial de despertar. E, obviamente, tem que ser aprimorado” (Respondente 3, Regional C).*

Na mesma linha de pensamento, outro respondente acredita que serve para estimular a curiosidade e o gosto pela cultura do acompanhamento:

*“A capacidade técnica não é o primordial. Ela é importante para fazer as diferenciações, para poder interpretar corretamente. Mas a existência da ferramenta de pesquisa já é um pontapé grande. É um inicial significativo pra que as pessoas tomem o gosto pela cultura do acompanhamento, do cuidado com as coisas públicas. Num primeiro momento surge como curiosidade, mas serve depois pra estimular realmente o controle social” (Respondente 3, Regional C).*

Já em relação à sua utilidade no dia a dia das auditorias, sua função foi evidenciada como instrumento de investigação de indícios, suspeitas de problemas ou irregularidades, bem como ferramenta auxiliar no planejamento das auditorias:

*“Elas são úteis. Porque elas nos permitem ter indícios de problemas, ou seja, suspeitas. Podem nos fazer levar a suspeitar de alguma irregularidade ou não, e, em cima disso, auxiliam no trabalho do planejamento da auditoria. Mas não especificamente essas informações conseguem fornecer a irregularidade. Então elas nos dão uma suspeita de que existe um problema” (Respondente 8, Regional H).*

Entretanto, não é uma ferramenta que, sozinha, possibilita realizar os trabalhos cotidianos do auditor público, como responde o seguinte entrevistado:

*“Para mim, toda informação é útil. Ela pode não ser primordial na execução de um trabalho, mas ela tem essa utilidade. Essas informações disponibilizadas ao público exercem um papel complementar (...). Eu diria assim. Se a gente for utilizar só esses dados disponibilizados ao público, as informações dispostas públicas, dificilmente teríamos um relatório de*

*auditoria. Nós teríamos relatórios de check-list. As informações passadas ao TCE são fundamentais na execução dos nossos trabalhos. Para se chegar ao resultado elas precisam ainda ser circularizadas”* (Respondente 1, Regional A).

Para outro entrevistado, sua utilização ganha cada vez mais importância, pois o tribunal de contas está mudando a forma de atuação, passando a realizar auditorias concomitantes e fazendo o acompanhamento dos dados através dos portais:

*“O tribunal de contas está mudando o enfoque de auditoria, vai passar a fazer auditorias concomitantes. Então, esse acompanhamento de sites de divulgação dos municípios por nós, tribunal de contas, vai ser muito mais efetivo. Então nós vamos precisar desses dados. Vamos trabalhar pra que os municípios ampliem essa divulgação no sentido de trazer a máxima informação possível, até porque o tribunal vai estar monitorando dados a partir de uma informação online, direto do município”* (Respondente 4, Regional D).

Esse é o mesmo entendimento de outro entrevistado:

*“A partir de agora o nosso olhar de investigação vai estar para os fatos que estão acontecendo. Aí os portais de transparência eles se tornam fundamentais nesse ponto, porque é por ali que nós vamos saber se foi lançado um edital de concurso, um edital de licitação, algum procedimento que possa merecer uma investigação, uma análise. Então, nós contamos muito com isso, mas ainda está implementado de forma muito precária, em termos gerais, não está ainda nos atendendo plenamente em tudo”* (Respondente 6, Regional F).

Para os entrevistados, as ferramentas de transparência também são úteis para despertar o interesse pelo controle da coisa pública, seja pela curiosidade no acompanhamento, seja como ferramenta de investigação. Nesse sentido investigativo, surge o papel da mídia como interpretadora dos dados e promotora do controle social de forma indireta.

Para um dos entrevistados, o acesso à informação é como uma janela para o conhecimento:

*“Eu acho que essa gama de informações que o tribunal coloca, claro que isoladamente não seria suficiente, mas no momento que o tribunal coloca ali determinado município todas as informações, eu acho que já é uma*

*janela que se abre pra poder buscar no site do município a situação, buscar esclarecimentos, buscar informações junto ao município. Não digo agora, mas em 2012, logo que saiu a LAI, nós fizemos apresentações do próprio site do tribunal, em universidade, em escolas, em encontros tipo esse do observatório social, das informações que a população poderia buscar junto ao site do tribunal. E baseado nessas informações fazer os questionamentos nos órgãos ou nos seus municípios. Não que o site, que as informações ali dispostas, esgotem. Mas eles dão um caminho, uma situação pra você pensar” (Respondente 5, Regional E).*

Para outro entrevistado, a utilização pelos meios de comunicação é um grande exemplo de evolução no controle social:

*“Eu acho que uma grande possibilidade de utilização da Lei de Acesso à Informação, e que a gente percebe que isto está acontecendo, já é uma medida bem interessante, é a utilização que a imprensa, que os jornalistas estão fazendo disso. Acho que esse é um grande canal em que a sociedade acaba tendo acesso à informação, não diretamente através do portal, mas pela intermediação da mídia, dos jornalistas, que tem um conhecimento e a possibilidade de acessar o dado e interpretar, investigar até onde ele puder, através de seus próprios meios de investigação jornalística, e em seguida promover o resultado através do jornal, rádio, etc., acessível ao cidadão para perceber a gestão.(...) A gente não pode só pensar no controle social do cidadão lá na ponta, que muitas vezes não tem nem o tempo, nem os meios, ou a forma de fazer essa investigação, mas da mídia utilizar esses canais” (Respondente 6, Regional F).*

A segunda hipótese a ser testada trata-se da utilização das ferramentas de transparência pública de forma ampla pelos auditores públicos externos. As entrevistas revelaram que os coordenadores acreditam serem ferramentas úteis para dar indícios, para despertar o controle social e como ferramenta de *feedback*, confirmando a hipótese dois da pesquisa. Entretanto, para os entrevistados, a forma ampla levantada pela hipótese de pesquisa não é percebida.

#### 4.2.3 Percepções sobre a suficiência das informações

Nesse bloco, foi questionado se os participantes estão satisfeitos com as informações apresentadas, se elas dão possibilidades para o acompanhamento social e se, apesar da disponibilização dos dados, a capacidade de interpretá-los é um fator que prejudica a plenitude da transparência pública.

Segundo um dos coordenadores, o excesso de dados numéricos atrapalha o entendimento, o qual deveria ser de cunho gerencial:

*“Nós estamos assistindo uma verdadeira, vamos dizer assim, padronização de números. E a crítica que se faz, e pelo menos o que nós temos observado, é de que não basta. Não é suficiente que você jogue pra dentro de um portal de transparência apenas dados numéricos.(...) Numa sociedade em que o acesso a esses portais não é uma prática comum, não é uma cultura, não é um fomento social que é feito, normalmente esse cidadão quando tem acesso à internet vai pesquisar inúmeros outros portais, mas não os relacionados àquelas questões que dizem respeito exatamente a ele, que são os dados da comunidade que ele vive, assim por diante. Mas quando eu falava da questão dos dados numéricos da execução financeira, dos dados numéricos da execução orçamentária, o que é que o cidadão ele gostaria de ver nesses portais de transparência? Dados mais gerenciais (...) Ele quer saber que o município fez ou executou uma determinada obra pública, uma pavimentação asfáltica, uma execução de calçamento, e que essa obra que foi localizada no endereço tal, que o valor total gasto foi de tanto, que a empresa que ganhou foi a empresa “x”, que existiu uma licitação, e que participaram também as empresas tais e tais. São informações de cunho mais informativo-gerencial. Porque senão ele vai ter uma dificuldade muito grande de interpretar e enxergar essa informação.(...) Aí vem o grande objetivo da lei de transparência que é sair daquela cultura de quase sigilo que nós tínhamos, para uma cultura de prestação de contas à sociedade. Mas essa prestação de contas ela tem que avançar ainda mais no sentido de trazer uma informação mais objetiva para o gestor. (...) No momento que ele vai entrar num portal e que ele tem que clicar numa aba de despesas, e daí você encontra uma aba chamada programas, uma aba chamada funções, uma aba chamada credor, uma aba chamada... enfim, ele começa a olhar aquilo e diz que ela não é amigável, para o médio cidadão ela não é amigável. (...) Ele quer saber exatamente o que foi feito, quanto se gastou, quem participou e se foi garantido um direito de isonomia entre os participantes para que não pareça uma ideia de que ganhou a empresa tal porque ela foi beneficiada” (Respondente 7, Regional G).*

Para os entrevistados, a suficiência está estritamente ligada à capacidade de interpretação pelo usuário. Os dados disponíveis, majoritariamente numéricos, aliados à falta de costume e cultura do acompanhamento, não são suficientes para que o controle social se estabeleça e que a transparência cumpra seu papel de dar clareza à sociedade.

Na visão de outro entrevistado, apesar de uma legislação adequada, a insuficiência está ligada à falta de interesse da sociedade:

*“Eu acho que o Brasil tem um dos quadros mais perfeitos para que o controle social se estabeleça. No entanto, na minha opinião, o problema maior é o outro lado, a população. Não fecha esse sistema. Embora a legislação seja muito moderna e atual, ela tem todos os aspectos que poderia dispor, só que o que acontece é que ele não se estabelece em função dessa questão.(...) Pode ser até que no futuro a gente tenha que evoluir em termos de disponibilização de dados. Mas para o grau de interesse que a sociedade tem hoje, e que busca, nós temos dados suficientes, além até, para se fazer um controle básico” (Respondente 10, Regional J).*

Na opinião dos coordenadores, apesar de existir uma legislação adequada e suficiente, com um dos quadros mais perfeitos para que o controle social se estabeleça, a população não participa de forma efetiva desse processo. Porém, um documento importante deveria ser disponibilizado à população de forma ativa, que é o relatório de auditoria, como mostra o recorte da entrevista do seguinte coordenador:

*“Vamos tomar como essas ferramentas os dados publicados pelos órgãos e pelo próprio TCE. Pois bem, a soma dessas ferramentas eu vejo ainda, hoje, que são insuficientes. O TCE tem um ótimo banco de dados, e disponibiliza a maior parte desses dados para a população. Mas tem um produto que eu entendo como fundamental que ainda não é disponibilizado de forma ativa para a população, que é o relatório de auditoria. Isso eu entendo como um enorme limitador. O interessado ter que requerer ao tribunal de contas, e saber o momento de requerer esse relatório de auditoria. Então, por isso, ainda são insuficientes” (Respondente 1, Regional A).*

Por fim, os coordenadores acreditam que a suficiência das informações está longe de ser alcançada. A mudança deve partir pela forma como os dados são publicados, passando pela qualidade das informações, modificando a cultura da população e qualificando os gestores públicos.

Enfim, é explícita a insuficiência do sistema e a necessidade de realizar melhorias, pois:

*“Estamos longe dessa suficiência. Muito longe dessa suficiência. Por vários fatores. A forma como são publicados, a qualidade desses dados e por aí afora. Tem que melhorar muito ainda para se chegar nessa suficiência” (Respondente 1, Regional A).*

Dessa forma, as entrevistas com os coordenadores revelaram que a hipótese de pesquisa que buscou verificar se a percepção de que as informações dispostas pelos meios abertos de transparência pública não são suficientes para exercer o controle social pôde ser confirmada.

#### 4.2.4 Limitações verificadas

Dentre as várias limitações descritas, algumas são recorrentes: a incapacidade de interpretação das informações pelos usuários e o excesso de informações, como mostram os seguintes recortes:

*“Eu acredito que uma das limitações seja essa questão da própria capacidade de interpretação das informações. E também que esses dados não são suficientes. Falta uma quantidade maior de dados. Um detalhamento melhor desses dados. Que eles sejam mais abertos para que possibilite uma melhor análise”* (Respondente 8, Regional H).

*“As limitações são duas e estão implícitas nos questionamentos. Uma é que nem todos os dados e informações estão sendo fornecidas da forma como a lei exigiu. Então, há uma carência de dados e informações ainda. E o outro lado da moeda é que a maioria das pessoas que vão acessar talvez não tenham condições técnicas de fazer uma apropriação daqueles dados e inferências para detectar regularidade e irregularidade. Acho que são essas duas coisas que acabam limitando. O que não invalida o esforço de ser buscado”* (Respondente 6, Regional F).

Sobre a incapacidade de interpretação, cabe ressaltar que, para os entrevistados, existe falta de cultura em muitos casos, mas também uma distorção do que o gestor estava intencionado a transparecer. Percebe-se uma cultura de fiscalizar o adversário político, não como uma cidadania natural, mas por interesses particulares, como interpreta o seguinte coordenador:

*“A cultura de fiscalizar praticamente não existe. A cultura de fiscalizar hoje está muito mais prendida a ver o ato do adversário político. Não é uma cidadania natural em querer que a coisa seja certa. Do meu partido ou contra o meu partido. Não há essa cultura. Então, se é contra, se eu não votei nele, se eu sou contra aquele partido, eu vou querer futricar. E geralmente nas pequenas coisas. Mais por interesses particulares. Não vou nem dizer políticos, mas politiquinhos. Política da pior espécie. Eu vou lá entrar no site e ver um dado e já ver ele com os olhos que eu quero ver”* (Respondente 1, Regional A).

Outra grande limitação é a divulgação não amigável dos dados. Um grande número de informações diversas, dados incompletos e intempestividade. Os órgãos públicos ainda não conseguiram divulgar de forma clara, de forma que o cidadão consiga compreender os dados publicados, conforme as opiniões expostas a seguir:

*“Eu acho que os portais estão aí, tem muitas informações, mas a sociedade, o contribuinte não está informado ou não tem o treinamento de como buscar e de como interpretar essa informação. Tanto que para nós tem dado margem a muitas demandas, muitas denúncias, porque as pessoas interpretam de uma forma e demanda tempo pra ir lá e ver que não é assim por dois aspectos: uma pela forma como o contribuinte interpreta e outra pela forma como são disponibilizados os dados”* (Respondente 2, Regional B).

*“Olha, como eu já comentei antes, o grande problema disso é uma base de dados muito grande de números e informações diversas, e eu vejo que isso aí é de difícil compreensão pela sociedade. Eu entendo que o público em geral teria uma certa dificuldade de assimilar esses dados. Esse acho que é, ou seria a grande restrição da Lei de Acesso à Informação, que ainda os órgãos públicos não conseguiram divulgar de uma maneira amigável, clara, de modo que a pessoa, o público consiga compreender, entender todos os dados e informações ali colocados”* (Respondente 4, Regional D).

Isso também se deve à falta de qualificação e capacitação dos servidores que fazem parte do processo de transparência pública, como apontado a seguir:

*“O que a gente nota é que diversos municípios da região ou do estado mesmo, é uma falta de capacitação dos servidores. Uma falta de cobrança do gestor para publicação em tempo real, como a LAI exige. Alguns municípios que a gente verifica, quase que instantaneamente tem a informação. Ao passo que outros, até algumas câmaras de vereadores, usam blog pra fazer a informação. E alguns desses blogs sequer são atualizados”* (Respondente 5, Regional E).

Entretanto, para que o controle social atinja sua plenitude, é fundamental que exista uma evolução cultural na sociedade, em que o cidadão passe a ter consciência de seu papel como fiscalizador e assuma o protagonismo em favor da coletividade, como bem indicado pelo seguinte coordenador:

*“O controle social eu entendo que é algo complicado a gente chegar a uma plenitude, como a gente vê em alguns países europeus, onde o cidadão se sente como fiscal da gestão pública e exerce até o papel de conscientização dos demais. Ele se sente como alguém que paga impostos e que exige a sua contrapartida. Culturalmente nós ainda não estamos nesse patamar, no Brasil. Então eu acho que é um aspecto cultural que nós temos ainda que desenvolver, mas, ainda assim, os dados que hoje temos disponíveis não são suficientes para se ter efetivamente um controle social. Podem dar pistas de onde estão sendo gastos os recursos, ou de receitas, ou de eventuais atos, mas ainda não são suficientes para se ter efetivamente o controle social. Ressaltando, novamente, que a questão cultural é importante. O cidadão se enxergar realmente como alguém com poderes para exercer a fiscalização” (Respondente 6, Regional F).*

Todas essas dificuldades e limitações refletem em um filtro ou gargalo que reduz a proporção dos que conseguem visualizar de maneira útil os dados dispostos e que expressam o sentido e os objetivos das leis de publicidade e transparência no setor público. Poucas pessoas têm o conhecimento e o interesse de realizar esse controle. Depois, é preciso ter a disponibilidade de tempo. Então esse filtro – conhecimento, interesse e disponibilidade de tempo – vai reduzindo o número de pessoas que podem realizar o controle social.

#### 4.2.5 Sugestões de melhoria

Dentre as melhorias propostas a primeira que surge é um levantamento, um diagnóstico junto aos usuários, no sentido de descobrir que tipo de informações as pessoas estão interessadas em saber:

*“Talvez nós devêssemos, talvez o próprio tribunal de contas, trabalhar num diagnóstico, num questionário junto a essa sociedade no sentido de saber que tipo de informações ela quer ver nesses portais de transparência. Que tipos de informações ela gostaria de ter acesso. Tirando todo aspecto da cultura, do fomento da transparência, tirando o aspecto do desenvolvimento do ato de acessar os portais, nós precisamos talvez identificar junto à esse público alvo, que é a sociedade, qual é a informação efetiva que ela precisa” (Respondente 7, Regional G).*

Também consideram que deve haver uma publicação maior dos dados referente à execução dos serviços públicos, a implementação de mais assuntos, e que essas melhorias sejam acrescidas de simplificação e prévia interpretação. Ou



seja, levar a informação na linguagem, na maneira que as pessoas compreendam com mais facilidade, como destacado nos seguintes recortes de entrevistas:

*“É uma ferramenta que está iniciando, e eu acho que até para nós que entendemos, que somos da área técnica e entendemos um pouco o portal, muitas informações se conseguem obter, mas agora, para o público em geral, pouco vão entender sobre ela. Eu acho que deve haver ainda um aperfeiçoamento, uma implementação de mais assuntos e da forma como ela é colocada nos portais. (...) Acho que as informações poderiam ser mais simplificadas e colocar informações que interessam e que o contribuinte, a sociedade, poderia interpretar melhor”* (Respondente 2, Regional B).

*“Nós temos que partir para a construção dos portais de transparência a partir das necessidades que a sociedade tem, ou seja, nós temos que levar a informação a essa sociedade na linguagem, na maneira que as pessoas compreendam com mais facilidade”* (Respondente 7, Regional G).

Ainda, sugerem uma mobilização social nos municípios, desafiando esta parcela da sociedade para que participe do processo. Da mesma forma, incentivando o meio acadêmico a assumir o papel de protagonista no aperfeiçoamento das formas de transparência pública:

*“Eu penso que a gente deva continuar, como já se fez e se faz ainda, é investir no meio acadêmico, nas associações comunitárias, nas comunidades, em apresentar essas ferramentas. Como eu acesso? Continuar a divulgar. Se divulga muito para que procurem o tribunal em qualquer duvida. Então esses órgãos de fiscalização, tribunal, ministério publico, é se colocar sempre à disposição para palestras, para treinamentos. Nós temos um canal aberto, direto com o controle interno, de comunicação. Então eu acho que é isso. Investir na base. Na educação. Nas escolas. Porque se for mostrado à um adolescente, para uma criança, ela vai comentar com o pai, e de repente cobre do pai alguma coisa. Plantar essa ideia. E nas associações também mostrar que pode ser feita essa verificação da aplicação. O porquê a associação pediu um recurso para o prefeito e o prefeito não deu. Mas não é porque é contra o partido. Não. É porque não estava previsto em lei, ou não tinha condições, ou haviam outros projetos mais relevantes, ou era um projeto duplicado. Então, para as pessoas não só verem o viés de quando não recebem mas acompanhar da possibilidade de receber no futuro”* (Respondente 5, Regional E).

*“Eu acho que o esforço do tribunal de contas e outros órgãos da rede de controle, tem que ser no sentido de cobrar, de exigir que os órgãos*

*disponibilizem. (...)Não sei exatamente os órgãos que se imaginam como controladores, até no sentido de dar um apoio, de melhoria, de conseguir o aperfeiçoamento da gestão pública. Isso também se insere no controle social como um todo. Acho que entram ali as próprias universidades, que podem também ter um papel de protagonista no sentido de incentivar os alunos a fazerem pesquisas que possam contribuir para o aperfeiçoamento do modelo” (Respondente 6, Regional F).*

Para outro entrevistado, são necessárias punições:

*“Eu acho que uma fiscalização mais intensa do tribunal sobre o que os entes estão publicando. Essa fiscalização, entendo, seria para detectar essas inconsistências. E uma aplicação, num segundo passo, de mecanismos mais rápidos, mais ágeis. Levar para dentro de um processo de auditoria, através de um relatório, onde vai ter todo um trâmite e vai ter um julgamento muitas vezes no final do ano seguinte ou até o final do ano seguinte(...). E por último a punição. A multa. Progressivamente multa e julgamento irregular das contas por motivo de insuficiência dessas publicações, de clareza, distorção de dados, omissão de dados” (Respondente 1, Regional A).*

Com isso, a fiscalização mais intensa do tribunal e dos órgãos de controle para detectar inconsistências nas publicações, culminando em punições, multas e julgamento irregular das contas do gestor por insuficiência nas publicações, falta de clareza, distorção ou omissão de dados, pode auxiliar no melhoramento das ferramentas de transparência pública.

### **4.3 Triangulação dos dados coletados**

A triangulação de dados é uma técnica que permite a convergência, abrangência e reflexividade na análise dos dados coletados. Possibilita a comparação dos resultados entre dois ou mais métodos de coleta, ou entre duas ou mais fontes de dados (ABDALLA, 2013).

Portanto, como última fase no processo de investigação científica, a triangulação dos dados tem como finalidade comparar os dados coletados na *survey* com os resultados obtidos nas entrevistas pessoais. A seguir, são apresentados os resultados dessa triangulação em cada bloco de pesquisa.

#### 4.3.1 Qualidade das informações com dados triangulados

Por meio da triangulação de dados foi possível observar que, enquanto os auditores públicos externos não concordam nem discordam com a ideia de que as ferramentas de transparência pública disponíveis atualmente permitem alcançar todos os objetivos da Lei de Acesso à Informação, na visão dos coordenadores das regionais, essa percepção é negativa. Ou seja, a totalidade dos entrevistados considera que não existe um alcance pleno da LAI – que seria levar ao cidadão informações capazes de exercer o controle social.

Observa-se também que os dados levantados pela *survey* não são definitivos em relação à frequência com que as informações são atualizadas, nem em relação ao formato de apresentação. Da mesma forma, para a maioria dos coordenadores, a frequência e o formato estabelecidos pela LAI estão adequados. O que falta é simplicidade, objetividade e esforço político para disponibilizar os dados.

Entretanto, quando questionados quanto à qualidade dos dados disponíveis, no que percebem sobre profundidade, detalhamento e confiabilidade, os dados dos auditores respondentes da *survey* demonstraram contrariedade ao item testado. Para os coordenadores, a contratação de *softwares* específicos é apontada como um modelo de padronização que gera dados de maneira uniforme e que permite a comparabilidade entre entes.

Seguindo essa linha de entendimento, para os auditores, a percepção de uniformidade entre as informações disponibilizadas pelos diferentes entes auditados é altamente negativa. Já a visão dos coordenadores varia de acordo com a região investigada. Em alguns lugares, é percebido um grau de uniformidade de forma mais acentuada por razão da centralização na contratação de empresas de tecnologia da informação. Em outros lugares, isso é observado de forma parcial. E, em algumas regiões, a variedade de *softwares* utilizados pelos entes altera significativamente o entendimento sobre a uniformidade.

De modo geral, as conclusões do estudo comparativo entre as percepções revelam a existência de uma base legal considerada bem estruturada, mas que propõe a necessidade de melhorias na qualidade dos dados dispostos ao público. A forma negativa com que os auditores e os coordenadores percebem a qualidade das informações dispostas confirma a hipótese de pesquisa que testou se as informações não permitem atender aos objetivos da Lei de Acesso à Informação.

Uma das iniciativas propostas deve ser a regulamentação do que deve e do que não deve ser informado. Outra melhoria importante seria a orientação ou regramento da estrutura básica das informações. A padronização dos dados tende a dar mais compreensão ao investigador quando este busca informações que o auxiliem no exercício do controle social.

#### 4.3.2 Utilidade das informações com dados triangulados

Na análise triangulada desse bloco foi possível verificar que, para o primeiro item investigado entre os auditores, estes consideram úteis os dados publicados por meio das ferramentas de transparência pública na realização das auditorias. Os dados estatísticos revelaram uma distribuição positiva para a confirmação do questionamento. Quando comparados os dados com as respostas dos coordenadores, é possível verificar que sua função mais importante é a de servir como instrumento de abertura ao conhecimento e acesso à informação, indicando o papel da mídia como interpretadora dos dados e promotora do controle social de forma indireta.

Da mesma forma, se observa na assertiva que testou na *survey* se as informações provenientes da Transparência Ativa são ferramentas úteis para alcançar os objetivos dos serviços de auditoria. A distribuição de respostas positivas para a afirmação evidencia a utilidade dos dados na percepção dos auditores. Para os entrevistados, sua utilização ganha cada vez mais importância pela alteração pela qual o tribunal de contas está passando, com a realização de auditorias concomitantes e com o acompanhamento dos dados pelos portais. Porém, é importante destacar que suas percepções indicam que, sozinhas, as informações divulgadas não são ferramentas regulares para a realização dos trabalhos do dia a dia do servidor.

Coincidente a esse entendimento, a *survey* revelou que os documentos e informações de uso exclusivo do TCE/RS, solicitados junto aos entes auditados, são considerados fundamentais para a execução dos serviços de auditoria, com alto índice estatístico positivo de concordância com a assertiva. Isso vai ao encontro da percepção dos entrevistados de que sozinhas as informações dispostas ao público serviriam para emissão de relatórios de *check-list* pelos auditores. Com isso, as

informações passadas ao TCE são fundamentais para a elaboração dos relatórios de auditoria.

Já com relação à utilização dos dados provenientes dos “Serviços de Informações ao Cidadão” ou “Perguntas e Respostas” dos entes auditados, os resultados estatísticos apontam para uma distribuição que não permite evidenciar se, na percepção dos auditores públicos externos, são úteis. Porém, para os entrevistados, sua importância é fundamental na elaboração do planejamento das auditorias e como instrumento de investigação de indícios, suspeita de problemas ou irregularidades.

No que compete ao cruzamento de dados entre os diversos sistemas de informação, os respondentes da *survey* consideram como de extrema utilidade, como pôde ser observado na distribuição concentrada na concordância total com a assertiva. A mesma importância é apontada pelos entrevistados, que alegaram desempenhar um papel importante no novo modelo de auditoria que o tribunal passará a exercer.

Assim, em um contexto geral de análise da utilidade das informações, a visão dos auditores e a visão dos coordenadores permite concluir que a hipótese de pesquisa testada é verdadeira quanto à sua utilização de forma ampla. Porém, sua utilização pelos poderes públicos poderia servir como ferramenta de gestão e *feedback* social, não realizando as publicações somente por imposição legal, mas para entender quais as necessidades que a comunidade aponta.

#### 4.3.3 Suficiência das informações com dados triangulados

As análises de pesquisa do terceiro bloco buscaram inferir sobre a percepção dos auditores e dos coordenadores quanto à suficiência das informações de transparência pública. As estatísticas do primeiro item testado, que indagou se as informações divulgadas pelas entidades são suficientes para a sociedade realizar o controle social, relevaram contrariedade quanto a essa afirmação. Para os coordenadores, o grande problema dessa insuficiência repousa no fato de que as publicações trazem um excesso de dados numéricos, faltando dados gerenciais para servir de fomento ao controle social.

O item dois da *survey* testou a percepção dos auditores quanto à suficiência das informações transferidas pelos sistemas informatizados do TCE/RS e o

cruzamento de dados complementares entre esses sistemas. A distribuição de dados ficou concentrada na variável “concordo parcialmente” o que indica que a intersecção de elementos permite examinar de uma forma mais satisfatória as informações na busca por respostas aos questionamentos de trabalho.

Esse entendimento de que a suficiência das informações está ligada ao cruzamento de dados é complementado pela assertiva seguinte, que examinou se as informações divulgadas no *site* do TCE/RS são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência dos recursos públicos. Estatisticamente, a *survey* revelou que são suficientes, na percepção dos auditores. A centralização de dados na variável de concordância parcial atesta para o fato de que as informações disponibilizadas pelo tribunal de contas permitem à sociedade exercer o controle social, bastando consultar os dados e fazer os cruzamentos necessários para que se tenha o entendimento dos assuntos investigados.

Realizando a triangulação das respostas com as entrevistas dos coordenadores, observa-se que, para estes, a soma dessas ferramentas são consideradas insuficientes. Um dos entrevistados foi específico ao dizer que o tribunal dispõe de um ótimo banco de dados e que disponibiliza estas informações para a população, mas que a falta de publicação do relatório de auditoria limita o entendimento sobre as informações.

Este entendimento vem ao encontro do terceiro item de pesquisa testado, o qual averiguava se o controle social pode ser exercido de forma satisfatória através dos dados disponíveis nos canais de transparência em conjunto com os pareceres emitidos pelo TCE/RS. Os dados revelaram que os auditores não estão seguros em afirmar positivamente ou negativamente esse fato. O que pode explicar a discordância de entendimento é a percepção dos coordenadores de que, apesar de existir um dos quadros mais perfeitos para que o controle social se estabeleça, não existe a participação efetiva da sociedade, tampouco a cultura do cidadão. Ainda, quando ocorre, a interpretação equivocada pode provocar entendimento diverso do proposto.

Atento a esse fato, a pesquisa investigou se a suficiência das informações divulgadas está ligada diretamente à capacidade de interpretação dos dados pelos usuários. A análise da *survey* revelou que sim, os auditores concordam em muito com esta afirmativa. Da mesma forma, os coordenadores indicaram que a falta de costume de investigação pela população dificulta o entendimento e a justa

interpretação dos dados publicados. Muitas vezes, o cidadão se utiliza de vieses políticos no olhar da gestão, na busca por falhas que possam servir para fins alheios aos princípios do controle social.

Como conclusão, podemos inferir que os dados dispostos pelos meios abertos de transparência pública seriam suficientes para a sociedade exercer o controle social, na visão dos auditores públicos externos. Porém, para os coordenadores, essa suficiência não é verificada. Esse leve desacordo repousa na falta de capacidade na interpretação dos dados pelos usuários que buscam essas informações, revelando assim que a suficiência ou insuficiência de dados é relativa.

#### 4.3.4 Limitações verificadas com dados triangulados

Enquanto a triangulação de dados dos blocos anteriores comparou os resultados estatísticos obtidos na *survey* com as respostas abertas coletadas nas entrevistas presenciais, a análise desse bloco de limitações e sugestões compara as respostas abertas nos dois instrumentos de coleta.

Foi possível observar uma recorrência de termos utilizados pelos respondentes da *survey* no que se refere às limitações que percebem na utilização dos instrumentos de transparência pública. É apontada a publicação de dados inconsistentes, incompletos ou equivocados. A falta de confiabilidade também é tida como limitador. Muitas vezes, os dados buscados *in loco* divergem dos obtidos previamente nas ferramentas de transparência. Outro limitador indicado é a desatualização dos dados, bem como a forma confusa como são apresentados.

Esses limitantes são também percebidos pelos coordenadores entrevistados. Mas o foco principal das respostas nas entrevistas está na interpretação dos dados pelas pessoas. A pesquisa revela que, na percepção dos entrevistados, poucas pessoas têm o conhecimento específico para a interpretação dos dados disponíveis. Aliado a isso, existe o desinteresse e a falta de tempo para executar a tarefa. Portanto, esse filtro que envolve conhecimento, interesse e tempo reduz o número de indivíduos aptos a realizar o controle social.

#### 4.3.5 Sugestões de melhoria com dados triangulados

A triangulação de dados do bloco de sugestões também leva em conta a comparação entre as respostas abertas da *survey* com as respostas abertas coletadas nas entrevistas presenciais, como aplicada na análise das limitações.

Dentre as melhorias propostas pelos auditores, está a criação de programas de divulgação com interface didática bem construída e com linguagem simplificada, com a apresentação de dados já tratados. Essa ideia vai ao encontro de opiniões de alguns entrevistados que sugerem a implementação de mais assuntos, bem como a simplificação e disponibilização de informações que interessem ao contribuinte. A linguagem deve ser utilizada de maneira que as pessoas compreendam com mais facilidade.

Outro ponto comum observado em ambos os instrumentos de coleta é o papel da mídia na construção do processo democrático brasileiro. Seu papel de agente interpretante deve ser fortalecido para que se aproprie das informações e as transmita ao público em geral da melhor forma possível.

Para alguns, o papel do meio acadêmico deve ser incentivado, assumindo um protagonismo na formação de indivíduos capazes levar o controle social ao seu ápice, estimulando os alunos a realizarem pesquisas que possam contribuir para o aperfeiçoamento do modelo.

Por fim, o aumento na fiscalização, visando detectar inconsistências, a aplicação de mecanismos rápidos de tramitação dos processos de julgamento das falhas apontadas e a consequente punição, são caminhos coercitivos pela identificação do não cumprimento dos objetivos propostos pelas leis de transparência conhecidas.

Assim, partindo da conscientização da sociedade do seu papel no controle social, passando pela necessidade de melhorias nos padrões de publicação, dando simplicidade, uniformidade, clareza e pré-interpretção e, finalmente, quando descumpridas as regras, as punições forem fortes e ágeis, traçam-se os caminhos que permitirão levar o controle social a outro patamar.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 5.1 Conclusões

O objetivo desta pesquisa foi analisar como as ferramentas de transparência são percebidas pelos auditores públicos externos do TCE/RS, levando em conta o fato de possuírem um grau de habitualidade com os termos, dados, características e singularidades envolvidas no tema, além do fato de, teoricamente, utilizarem com maior frequência as informações no dia a dia.

Ao longo desta dissertação, foram apresentadas revisões bibliográficas, normativos legais, bem como estudos científicos que serviram para embasar o entendimento sobre a utilidade dos dados de transparência pública e refletir sobre as melhorias necessárias quanto à qualidade e suficiência das informações dispostas ao público.

Para atingir os objetivos propostos no estudo, foram elaboradas três hipóteses de pesquisa. A partir delas, foi elaborada uma *survey* para a coleta de dados junto ao público alvo, bem como realizadas entrevistas semiestruturadas com os coordenadores das unidades regionais responsáveis pelas auditorias municipais.

Os dados provenientes dos questionários foram tabulados e analisados estatisticamente, revelando que as hipóteses do estudo são admitidas. Portanto, aos olhos dos auditores públicos externos, a qualidade dos dados disponíveis não permite que os objetivos da Lei de Acesso à informação sejam contemplados em sua plenitude.

Esses mesmos dados também expuseram que as informações dispostas possuem utilidade, apesar de considerarem insuficientes para o exercício do controle social, o que pode ser explicado pelo atual nível educacional da sociedade, pelo desinteresse na fiscalização da coisa pública e, ainda, pelos desvios de interpretação dos dados pelos usuários.

Com relação às entrevistas, as evidências apontam para as mesmas constatações reveladas na *survey*. Ou seja, os coordenadores das unidades regionais identificam problemas na qualidade dos dados dispostos e insuficiência de informações, apesar do crescimento no nível de utilização dos dados para o planejamento e execução das auditorias.

A pesquisa ainda buscou identificar limitações quanto ao uso das informações de transparência pública, visto que a capacidade de interpretar as informações ficou fortemente evidenciada nas respostas. Outra limitação está no fato de os órgãos públicos não conseguirem, ainda, expor os dados com clareza, de forma amigável, de forma que o cidadão, mesmo o de classe mais baixa, consiga entender o que é divulgado.

Como sugestões, indicam estudos mais aprofundados junto aos usuários das informações, na tentativa de descobrir quais os dados julgam necessários. Também consideram a necessidade de uma simplificação nas publicações, levando a informação na linguagem ou na maneira que as pessoas compreendam com mais facilidade.

Ainda, consideram que o meio acadêmico deve assumir o papel de protagonista no aperfeiçoamento das formas de transparência, em conjunto com uma fiscalização mais intensa dos órgãos de controle, aplicando punições por falhas na divulgação e publicação dos dados.

Por fim, este estudo objetivou contribuir não só para o meio acadêmico, mas, também, para que as instituições públicas percebam a importância em oferecer evidências de seus atos com maior clareza e objetividade, o que pode influenciar no fortalecimento da democracia e no crescimento cultural da sociedade.

## **5.2 Recomendações de estudos futuros**

Para o enriquecimento, ampliação e melhoria do entendimento sobre o tema, algumas recomendações podem ser apresentadas para a realização de estudos futuros.

A primeira recomendação está na replicação do trabalho em um período de um a dois anos. Isso porque, segundo informações verbais levantadas durante as entrevistas, a forma de atuação do TCE/RS está mudando. Até a realização do trabalho de pesquisa, as auditorias eram desempenhadas *in loco*. Essa regra está sendo alterada para a realização de auditorias concomitantes e instantâneas, ou seja, os auditores passarão a analisar as contas públicas através das informações dispostas nos *sites* dos municípios a qualquer momento, deslocando-se ao local da auditoria somente por necessidades especiais.

Dessa forma, pelo crescimento na obrigatoriedade de utilização dos dados, poderão ser encontradas novas percepções sobre os assuntos discutidos na pesquisa.

Outra recomendação é a aplicação da pesquisa em tribunais de outros estados, analisando os diferentes níveis de entendimento sobre o tema. Também apor em outros níveis da sociedade, como instituições de ensino, poderes legislativos, organizações sociais e até mesmo junto ao público em geral.

Por fim, estudos que possibilitem diminuir as falhas de interpretação ou a elaboração de mecanismos que verifiquem os dados publicados, executem cruzamentos e apresentem as informações em linguagem acessível e clara também são recomendados.

## REFERÊNCIAS

- ABDALLA, Márcio Moutinho. A Estratégia de Triangulação: Objetivos, Possibilidades, Limitações e Proximidades com o Pragmatismo. IV Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade. **EnEPQ**. Brasília/DF: 3 a 5 de novembro de 2013.
- ALVES, Benedito Antônio; GOMES, Sebastião Edilson R.; AFFONSO, Antônio Geraldo. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada e Anotada**. 3ª ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- ANDERSON, Terry; KANUKA, Heather. **E-research: Methods, Strategies, and Issues**. 2003.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. Novos Métodos após a LC nº 101/00 e as Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANTONINO, Maria Simone de Lacerda; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega de; ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza; FRANÇA, Robério Dantas de. Percepção dos Auditores Sobre o Papel da Auditoria Governamental para Transparência da Gestão Pública: Um Estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**. UFRN – Natal/RN, v. 5, n. 1, p. 179-199, jan./jun., 2013.
- ATHAYDE, Tarcisio Rocha. **A Evidenciação de Informações Contábeis da Área Social no Setor Público**. Dissertação de Mestrado. Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte: Brasília, 2002.
- BABBIE, Earl; BABBIE, Earl. **Survey research methods**. 1990.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.
- BARTHES, R. **O livro da Filosofia**. Tradução de Douglas Kim. São Paulo: Globo, 2011.
- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- BEGHIN, Nathalie; ZIGONI, Carmela. **Avaliando os Websites de Transparência Orçamentária Nacionais e Sub-nacionais e Medindo Impactos de Dados Abertos sobre Direitos Humanos no Brasil**. 1ª ed. Brasília: Inesc, 2014.
- BELL, Judith. **Doing Your Research Project**. McGraw-Hill International, 2005.

BERGUE, Sandro Trescastro. Escolas de Governo e Fomento ao Controle Social: o caso do programa É da Nossa Conta. XVII Congresso Internacional Del CLAD sobre La Reforma Del Estado y de La Administración Pública. **Anais...** Cartagena, Colômbia: 30 out. – 2 nov. 2012.

BHATTA, Gambhir. **Post-NPM Themes in Public Sector Governance**. State Services Commission. n. 17. 2003. Disponível em: <[https://www.ssc.govt.nz/sites/all/files/Post-NPM\\_Themes\\_In\\_Public\\_Sector\\_Governance.pdf](https://www.ssc.govt.nz/sites/all/files/Post-NPM_Themes_In_Public_Sector_Governance.pdf)>. Acesso em: 23 set. 2014.

BOBBIO, Norberto; NOGUEIRA, Marco Aurélio. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

BOGDAN, Robert C. et al. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos**. 2010.

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 Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 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.

\_\_\_\_\_. **Decreto 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, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

BUSHMAN, Robert M.; PIOTROSKI, Joseph D.; SMITH, Abbie J. What determines corporate transparency? **Journal of Accounting Research**. V. 42, n. 2, p. 207-252,

2004. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-679X.2004.00136.x/abstract>>. Acesso em: 23 set. 2014.

CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. 6ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CAVALCANTI, Marcio Novaes. **Fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira Santos. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Rev. Adm. Pública**, p. 993-1016, 2012.

CHAIA, Vera; TEIXEIRA, Marco Antônio. **Conceptos de Uso Frecuente em El Campo de Transparencia, Accountability y Lucha Anticorrupción**. Disponível em: <<http://www.transparenciacdh.uchile.cl/glosario/#37>>. Acesso em: 13 jan. 2015.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. Ática, 1995.

COHEN, Jeffrey; HAYES, Colleen; KRISHNAMOORTHY, Ganesh; MONROE, Gary S.; WRIGHT, Arnie. The Effectiveness of SOX Regulation: An Interview Study of Corporate Directors. **Behavioral Research in Accounting**. V. 25, n. 1, p. 61-87, 2012.

COHEN, John. **Introdução à psicologia**. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1975.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções, Ementas e Normas do CFC**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 16 set. 2014.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios**. Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. 1ª ed. Brasília: CGU, 2013.

CRONBACH, Lee J. Coefficient alpha and the internal structure of tests. **Psychometrika**, v. 16, n. 3, p. 297-334, 1951.

CRUZ, Cláudia Ferreira; FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza; SILVA, Lino Martins da; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva. 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.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ Flávio da; VICCARI JUNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DA COSTA BAIRRAL, Maria Amália et al. Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, 2015.

DE FREITAS, Rony Klay Viana; DACORSO, Antonio Luiz Rocha. Inovação aberta na gestão pública: análise do plano de ação brasileiro para a Open Government Partnership. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 4, p. 869-888, 2014.

DE MORAIS RAMOS, Evandro; ZAGO, Rosemara Staub Barros; DE MESQUITA LOPES, Valter Frank. **Forma e percepção visual**. Graphica: Curitiba/PR, 2007.

DEVELLIS, Robert F. **Scale development: Theory and applications**. Sage publications, 2012.

DONDIS, Donis A.; CAMARGO, Jefferson Luiz. **Sintaxe da linguagem visual**. Martins fontes, 1997.

FELDMAN, Ronen; DAGAN, Ido. Knowledge Discovery in Textual Databases (KDT). In: **KDD**. 1995. p. 112-117.

FIDALGO, António. Percepção e experiência na Internet. In: **Revista de Comunicação e Linguagens A Cultura das Redes**”, Actas do Congresso “A Cultura das Redes ICNC. 2001. p. 245-254.

FLICK, Uwe. **Uma Introdução à Pesquisa Qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

FORZA, Cipriano. Survey research in operations management: a process-based perspective. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 22, n. 2, p. 152-194, 2002.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de Direito Financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; TREVISAN, Ronie; PFITSCHER, Elisete Dahmer; LIMONGI, Bernadete. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. V. 16, n. 1, p. 79-96, 2011. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/download/5480/3976>>. Acesso em: 23 set. 2014.

GEORGE, Darren. **SPSS for windows step by step: A simple study guide and reference, 17.0 update, 10/e**. Pearson Education India, 2003.

HEARST, Marti A. Text data mining: Issues, techniques, and the relationship to information access. In: **Presentation notes for UW/MS workshop on data mining**. 1997. p. 112-117.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. **Teoria da Contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HERAWATY, Merry; HOQUE, Zahirul. Disclosure in the annual reports of Australian government departments: a research note. **Journal of Accounting & Organizational Change**. V. 3, n. 2, p. 147-168, 2007. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/18325910710756159>>. Acesso em: 23 set. 2014.

HOMECHER, Evandro. O Princípio da Transparência e a Compreensão da Informação. **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília: v. 13, n. 100, jul./set. 2011.

JARDIM, José Maria. A Face Oculta do Leviatã: Gestão da Informação e Transparência Administrativa. **Revista do Serviço Público**. Brasília: ENAP, v. 119, n. 1, jan./abr. 1995.

KLINE, Paul. **Handbook of psychological testing**. Routledge, 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**. Teoria e Prática. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

KRISTIANSEN, Stein; DWIYANTO, Agus; PRAMUSINTO, Agus; PUTRANTO, Erwan Agus. Public sector reforms and financial transparency: experiences from Indonesian districts. Contemporary Southeast Asia. **A Journal of International and Strategic Affairs**. V. 31, n. 1, p. 64-87, 2009. Disponível em: <<http://muse.jhu.edu/journals/csa/summary/v031/31.1.kristiansen.html>>. Acesso em: 23 set. 2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. Integrando União, Estados e Municípios. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LINO, Pedro. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2001.

LOCK, Fernando do Nascimento. **Transparência da Gestão Municipal Através das Informações Contábeis Divulgadas na Internet**. Dissertação de Mestrado. Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste. Universidade Federal de Pernambuco: Recife, 2013.

LURIA, Aleksandr Romanovich. **Curso de psicologia geral**. Civilização Brasileira, 1979.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho; PRADO, Otávio. Construção de Instituições Democráticas no Brasil Contemporâneo. Transparência das Contas Públicas. **O&S**. V. 15 – n. 47: out./dez., 2008.

MARQUES, Simone Beatriz Santos da S. **Transparência nos Pequenos Municípios do Rio Grande do Sul**. Um Estudo sobre a Divulgação de Indicadores da LRF e da LAI. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos: São Leopoldo, 2014.



MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARTINS, Pablo Luiz; VÉSPOLI, Bianca de Souza. O Portal da Transparência como Ferramenta para a Cidadania e o Desenvolvimento. **Revista de Administração da Fatea**. V. 6, n. 6, p. 93-102, jan./jul., 2013.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa**. Publicidade, Motivação e Participação Popular. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental para uma melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate Contra a Corrupção. **Sinergia**. Rio Grande, 12 (2): 37-48, 2008.

MENEGUIN, Fernando Boarato; FREITAS, Igor Vilas Boas de. **Por que Avaliar Políticas Públicas?** Brasil Economia e Governo. Disponível em <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2013/03/06/por-que-avaliar-politicas-publicas/>>. Acesso em: 16 jul. 2014.

MICHENER, Greg; BERSCH, Katherine. Conceptualizing the Quality of Transparency. In: **1ª Conferência Global Sobre Transparência**. Rutgers University, Newark: mai. 2011.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, Alan José de Moura; RIBEIRO FILHO, José Francisco; SILVA, Lino Martins. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **Brazilian Business Review**. V. 5, n. 3, p. 209-228, 2008.

MORAIS, Igor Alexandre Clemente de. **Econometria aplicada ao Eviews com exemplos e exercícios**. Versão agosto de 2014.

NUNES, Paulo Roberto de Carvalho; LIMA, Alexandre Oliveira; NOGUEIRA, Fábio Luiz Benício Maia; OLIVEIRA, Marcelle Colares. Evidências de Práticas de Governança na Administração Pública do Estado do Ceará. EnAPG 2012. **Anais...** Salvador/BA: 18 a 20 nov. 2012.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves; PISA, Beatriz Jackiu. IGovP: Índice de avaliação da governança pública. Instrumento de controle social do Estado. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 5, 2015.

PEREIRA, Cláudia Catarina; FRAGOSO, Adriana Rodrigues; RIBEIRO FILHO, José Francisco. Comunicação em contabilidade: um estudo comparativo do nível de percepção dos usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...**, 2004.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública**. Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. 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, jan./mar., 2007.

PRZEWORSKI, Adam. Reforma do Estado: Responsabilidade Política e Intervenção Econômica. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. V. 11, nº 32, p. 18-40, 1996.

QUEIROZ, Dimas Barreto de; NOBRE, Fabio Chaves; SILVA, Wesley Vieira da; ARAÚJO, Aneide Oliveira. Transparência dos Municípios do Rio Grande do Norte: Avaliação da Relação entre o Nível de Disclosure, Tamanho e Características Socioeconômicas. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. João Pessoa, v. 1, n. 2, p. 38-51, jul./dez. 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública**. De acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

QUINTANA, Alexandre Costa; JACQUES, Flávia Verônica Silva; MACAGNAN, Clea Beatriz. **Transparência**. Instrumento Para Governança Pública no Brasil. Porto Alegre: Entremeios, 2013.

REA, Louis M.; PARKER, Richard A. **Designing and Conducting Survey Research: A Comprehensive Guide**. John Wiley & Sons, 2012.

REASON, Peter; BRADBURY, Hilary (Ed.). **Handbook of Action Research: Participative Inquiry and Practice**. Sage, 2001.

RELLY, Jeannine E.; SABHARWAL, Meghna. Perceptions of transparency of government policymaking: A cross-national study. **Government Information Quarterly**. V. 26, n. 1, p. 148-157, 2009. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0740624X08000877>>. Acesso em: 23 set. 2014.

RIES, Bruno Edgar. Sensação e Percepção. **Psicologia e educação: fundamentos e reflexões**, p. 49, 2004.

RIBEIRO, Osni Moura. **Auditoria Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. De acordo com as Inovações das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na Administração Pública: O Que Mudou Depois da Lei de Responsabilidade Fiscal?

Um Estudo Exploratório em Seis Municípios da Região Metropolitana de Salvador. EnAPG 2004. **Anais...** Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=45&cod\\_evento\\_edicao=20&cod\\_edicao\\_trabalho=4964#self](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=45&cod_evento_edicao=20&cod_edicao_trabalho=4964#self)>. Acesso em: 14 jul. 2014.

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de; LIBONATI, Jeronymo José; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro; SLOMSKI, Valmor. Transparência Fiscal Eletrônica. Uma Análise dos Níveis de Transparência Apresentados nos Sites dos Poderes e Órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. V. 3, n. 3, art. 4, p 62-84, set./dez. 2009.

SCHAEFER, David R.; DILLMAN, Don A. Development of a standard e-mail methodology: Results of an experiment. **Public opinion quarterly**, p. 378-397, 1998.

SEARSON, Eileen M.; JOHNSON, Melissa A. Transparency laws and interactive public relations: An analysis of Latin American government Web sites. **Public Relations Review**. V. 36, n. 2, p. 120-126, 2010. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0363811110000287>>. Acesso em: 23 set. 2014.

SEYOUM, Belay; MANYAK, Terrell G. The impact of public and private sector transparency on foreign direct investment in developing countries. **Critical Perspectives on International Business**. V. 5, n. 3, p. 187-206, 2009. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/17422040910974686>>. Acesso em: 23 set. 2014.

SILVA, Daniela Bezzera da. **Transparência na Esfera Pública Interconectada**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Comunicação da Faculdade Cásper Líbero. São Paulo, 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. Um Enfoque Administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVEIRA, Maria Aparecida Cardoso da; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **A Responsabilidade Fiscal do Administrador Público**. Transparência, Controle e Fiscalização. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

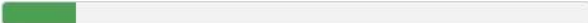
SPECK, Bruno Wilhelm. **Caminhos da Transparência**. Campinas: Editora da Unicamp, 2002.

THOMPSON, John B. A nova visibilidade. **Matrizes**. São Paulo, ano I, n. 2, jan./jun. 2008.

THORNTON, John. Do fiscal responsibility laws matter? Evidence from emerging market economies suggests not. **Journal of Economic Policy Reform**. V. 12, n. 2, p. 127-132, 2009. Disponível em: <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17487870902872912#.VCF6U5V8PDc>>. Acesso em: 23 set. 2014.

TRISTÃO, Gilberto. Transparência na Administração Pública. VII Congresso Internacional Del CLAD sobre La Reforma Del Estado y de La Administración Pública. **Anais...** Lisboa, Portugal: 8-11 out. 2002.

**APÊNDICE A**  
**MODELO DA *SURVEY***

**Auditoria Externa e Transparência Pública****Pesquisa Acadêmica**1 / 8  13%

Prezado Auditor,

A disponibilização de dados referentes à Gestão Pública no Brasil apresenta crescimento a partir da publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Acesso à Informação (LAI), que objetiva, dentre outros aspectos, regular os procedimentos a serem observados pelos entes públicos - garantindo à sociedade o acesso às informações necessárias para a prática do controle social.

Buscando ampliar os conhecimentos acadêmicos e educacionais e fornecer resultados que propiciem políticas públicas de incentivo, melhoria, ampliação e qualificação das práticas de transparência e de controle social, dei início a um projeto de pesquisa que visa dar apoio a este tema tão importante para o desenvolvimento democrático da sociedade.

Dessa forma, elaborei algumas perguntas e solicito sua cooperação para respondê-las. Ressalto que o anonimato e a confidencialidade das informações serão respeitadas e que os dados serão utilizados exclusivamente para atender aos objetivos aqui descritos. As possíveis publicações que se originarem deste material terão cunho excepcionalmente educacional e informativo.

Desde já, agradeço a colaboração e a atenção dispensada à produção científica.

Cordialmente,

Emanuel Felipe Bortulini  
Mestrando

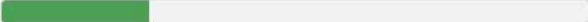
Dr. Cristiano Machado Costa  
Orientador

Dr. Sandro Trescastro Bergue  
Coorientador

[Seguinte](#)

## Auditoria Externa e Transparência Pública

### BLOCO I - Qualidade das Informações

2 / 8  25%

Indique a resposta que melhor corresponde à sua percepção quanto aos os níveis de concordância ou discordância com as afirmações abaixo, sobre a qualidade das ferramentas de transparência (demonstrativos, dados transmitidos via sistemas e portais abertos) para a prática do controle social.

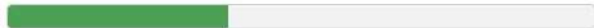
	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
As ferramentas de transparência disponíveis atualmente permitem alcançar todos os objetivos da Lei de Acesso à Informação.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A frequência com que as informações são atualizadas por meio das ferramentas de transparência permite um adequado acompanhamento da gestão pública.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O formato de apresentação das informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência é de fácil compreensão e visualização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência apresentam qualidade (em sua profundidade, detalhamento e confiabilidade) necessária para a execução do serviço de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Existe uniformidade entre as informações disponibilizadas pelos diferentes entes auditados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Anterior

Seguinte

**Auditoria Externa e Transparência Pública**
**BLOCO II - Utilidade das Informações**

3 / 8



38%

Identifique a resposta que melhor corresponde à sua percepção quanto à utilidade dos dados disponíveis na execução dos serviços de auditoria.

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Os dados publicados por meio das ferramentas disponíveis ao público em geral são úteis para realização das auditorias.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As informações provenientes da Transparência Ativa são ferramentas úteis para alcançar os objetivos dos serviços de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os documentos e informações de uso exclusivo do TCE/RS, provenientes dos entes auditados, são fundamentais para a execução dos serviços de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os questionamentos provenientes dos "Serviços de Informações ao Cidadão" ou "Perguntas e Respostas" dos entes auditados são úteis na execução das auditorias.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O cruzamento de dados entre os diversos sistemas é essencial para o entendimento completo da gestão pública e realização dos serviços de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Anterior

Seguinte



**Auditoria Externa e Transparência Pública**
**BLOCO III - Suficiência das Informações**

 4 / 8  50%

Identifique a resposta que melhor corresponde à sua percepção quanto à suficiência do que é disponibilizado por meio de dados abertos e das informações de uso exclusivo do TCE/RS no exercício da auditoria para acompanhamento da gestão pública.

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
As informações divulgadas pelas entidades na internet são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência da gestão pública e realizar o controle social.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O cruzamento de dados complementares transferidos pelos sistemas informatizados (SIAPC, BLM, SIAPES, etc.) permitem obter informações suficientes para auxiliar nos serviços de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As informações divulgadas através do site do TCE/RS são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência dos recursos públicos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O controle social pode ser exercido de forma satisfatória através dos dados disponíveis nos canais de transparência em conjunto com os pareceres emitidos pelo TCE/RS.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A suficiência das informações apresentadas está ligada à capacidade de interpretação dos dados pelo usuário, sendo este o fator de maior relevância para a prática do controle social.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Anterior

Seguinte

**Auditoria Externa e Transparência Pública****BLOCO IV - Limitações e Sugestões**5 / 8  63%

De forma resumida, na sua opinião, quais as limitações encontradas na realização dos serviços de auditoria com a utilização das ferramentas de Transparência Pública?

De forma resumida, na sua opinião, que ações e melhorias seriam necessárias para ampliar e incentivar o controle social com a utilização das ferramentas de Transparência Pública?

Você utiliza os portais como ferramenta de suporte nos serviços de auditoria?

- Sim
- Não

[Anterior](#)[Seguente](#)

**Auditoria Externa e Transparência Pública****BLOCO V - Perfil do Respondente**6 / 8  75%**Qual o seu gênero?**

- Masculino
- Feminino

**Qual o seu nível de escolaridade?**

- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Outro (especifique)

[Anterior](#)[Seguinte](#)

**Auditoria Externa e Transparência Pública****BLOCO V - Perfil do Respondente**

7 / 8



88%

**Qual a sua área de atuação no TCE/RS?**

- Arquitetura
- Administração
- Ciências Contábeis
- Ciências Econômicas
- Ciências Jurídicas e Sociais
- Engenharia Civil
- Processamento de Dados

**Há quanto tempo presta serviço na função de Auditor Externo?**

- Até 5 anos
- 05 - 10 anos
- 10 - 20 anos
- Mais de 20 anos

Anterior

Seguinte

**Auditoria Externa e Transparência Pública****Confidencialidade**

8 / 8



100%

Os registros de sua participação neste estudo serão mantidos sob sigilo e confidencialidade. Todas as legislações, resoluções e códigos de ética brasileiros serão cumpridos no decorrer deste estudo.

Dados que possibilitem a sua identificação não serão publicados. O interesse da pesquisa é única e exclusivamente atender aos objetivos propostos, elevando assim o nível de conhecimento acadêmico sobre o tema.

Sua participação é fundamental para obtenção de benefícios indiretos - como ampliação dos conhecimentos acadêmicos e educacionais e fornecimento de resultados que propiciem políticas públicas de incentivo, melhoria, ampliação e qualificação das práticas de transparência e de controle social

Quaisquer dúvidas poderão ser encaminhadas para o e-mail: [emanuel.felipe@bortulini.com.br](mailto:emanuel.felipe@bortulini.com.br)

Obrigado pela participação.

Atenciosamente,

Emanuel Felipe Bortulini  
Mestrando

Dr. Cristiano Machado Costa  
Orientador

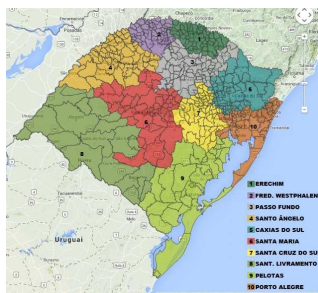
Dr. Sandro Trescastro Bergue  
Coorientador

**Caso tenha interesse no recebimento dos resultados encontrados, por favor, insira aqui seu e-mail:**

[Anterior](#)[Concluído](#)

**APÊNDICE B**  
**MODELO DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS**

**UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL MESTRADO**



**ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA**

**SRA – LOCALIDADE**

**Endereço completo**

**CEP – 99.999-999**

**Fone (01) 2345-6789**

**Coordenador Sr. NOME DO AUDITOR**

**Data – 01/01/2015**

**Análise da qualidade**

- 1 – O senhor tem a percepção de que as ferramentas disponíveis atualmente permitem alcançar todos os objetivos da LAI?
- 2 – A frequência, o formato e a qualidade das informações são adequadas para o controle social?
- 3 – Você identifica uniformidade dessas informações nos diferentes entes auditados?

**Análise da utilidade**

- 4 – Você considera que as informações disponíveis para o público em geral são úteis quando se está realizando algum trabalho de auditoria?
- 5 – Como complemento às informações dispostas ao público, os dados exclusivos que o TCE solicita melhoram significativamente os trabalhos de auditoria?
- 6 – São utilizados dados provenientes dos canais de questionamento ao TCE no planejamento e execução das auditorias?
- 7 – O cruzamento de dados entre os sistemas de dados é essencial para esclarecer questões com maior grau de complexidade?

**Análise da suficiência**

- 8 – O senhor considera que as informações divulgadas na internet são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência e realizar o controle social?
- 9 – Os dados disponíveis nos diversos canais do TCE são suficientes para a sociedade acompanhar a transparência dos recursos públicos?
- 10 – Você considera que, apesar dos diversos meios, a capacidade de interpretar as informações é o fator de maior relevância para a prática do controle social?

**Conclusão**

- 11 – Quais as limitações que o senhor observa para que a população possa praticar o controle social utilizando estes mecanismos?
- 12 – Que melhorias seriam importantes para alcançar os objetivos propostos pelas leis de transparência pública?

**APÊNDICE C**  
**ESTATÍSTICAS DA MINERAÇÃO DE TEXTO DA *SURVEY***



**De forma resumida, na sua opinião, quais as limitações encontradas na realização dos serviços de auditoria com a utilização das ferramentas de Transparência Pública?**

Mostrando 26 palavras e frases:

Muitas		21,84%	19
Disponibilizadas		19,54%	17
Transparência		17,24%	15
Auditoria		17,24%	15
Falta		17,24%	15
Confiabilidade		14,94%	13
Desatualização		8,05%	7
Forma		8,05%	7
Qualidade		6,90%	6
em Geral		5,75%	5
Detalhamento		5,75%	5
Não Possuem		4,60%	4
Informações Disponíveis		4,60%	4
Atualização das Informações		4,60%	4
Ausência		3,45%	3
Pelos Entes		3,45%	3
Insuficiência		3,45%	3
Informações Prestadas		2,30%	2
Não Constam		2,30%	2
Dados São Incompletos		2,30%	2
Fragilidade das Informações		2,30%	2
Superficiais		2,30%	2
Conhecimento		2,30%	2
Inexistentes		2,30%	2
Pagamentos		2,30%	2
Quantidade		2,30%	2

**De forma resumida, na sua opinião, que ações e melhorias seriam necessárias para ampliar e incentivar o controle social com a utilização das ferramentas de Transparência Pública?**

Mostrando 26 palavras e frases:

Divulgação		23,46%	19
Sociedade		18,52%	15
Pela		17,28%	14
Ferramentas		17,28%	14
Acesso		16,05%	13
Controle Social		14,81%	12
Dados		14,81%	12
Melhoria		9,88%	8
Informações Disponibilizadas		8,64%	7
Uma		8,64%	7
Conscientização		7,41%	6
Padronização		6,17%	5
Portais		6,17%	5
Entendo		4,94%	4
Simple		4,94%	4
Tomar		3,70%	3
Ampliar		3,70%	3
Educação		3,70%	3
Gestores Públicos		2,47%	2
Municípios		2,47%	2
Amigável		2,47%	2
Bem		2,47%	2
Exemplo		2,47%	2
Situação		2,47%	2
Uniformidade		2,47%	2
Suas		2,47%	2

**ANEXO**  
**LISTA DE MUNICÍPIOS DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA**



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**



### RESOLUÇÃO N. 991/2013

Dispõe sobre a distribuição dos Municípios entre os Serviços de Auditoria Municipal do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências.

**O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, considerando a necessidade de atualizar e adequar as regras que tratam da distribuição dos Municípios entre os Serviços de Auditoria Municipal desta Corte, bem como atualizar os critérios que disciplinam a realização de auditorias nos Municípios; e, considerando o disposto no Processo n. 009109-02.00/13-0,

#### **RESOLVE:**

Art. 1º Esta Resolução dispõe sobre a distribuição dos Municípios entre os Serviços de Auditoria Municipal do Tribunal de Contas do Estado.

Art. 2º Para o exercício das competências previstas nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal será observada, no que se refere à realização de auditorias na esfera municipal, a distribuição dos Municípios estabelecida no Anexo desta Resolução.

§ 1º As auditorias nos Municípios em que estejam localizados os Serviços de Auditoria do Tribunal de Contas serão realizadas por Serviço de Auditoria que não o da própria localidade, de acordo com a programação estipulada no Plano Operativo aprovado pela Presidência do Tribunal.

§ 2º A critério da Presidência, e ouvida a Direção de Controle e Fiscalização, mediante justificativa técnica motivada, poderá ser excepcionada a regra de que trata o § 1º deste artigo, bem como a estabelecida no Anexo desta Resolução.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**



**Continuação da Resolução n. 991/2013**

Art. 3º Nas hipóteses de extinção ou de criação de Serviços de Auditoria Municipal ou de Municípios, alterar-se-á a distribuição estabelecida no artigo 2º, mediante Resolução.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, gerando seus efeitos a partir de 1º de julho de 2013.

Art. 5º Ficam revogadas as Resoluções n. 911, de 18 de maio de 2011, n. 917, de 24 de agosto de 2011, e n. 968, de 30 de janeiro de 2013.

**PLENÁRIO GASPAS SILVEIRA MARTINS,**

11 de setembro de 2013.

Presidente

---

CONSELHEIRO CEZAR MIOLA

Relator

---

CONSELHEIRO ALGIR LORENZON

---

CONSELHEIRO MARCO ANTONIO LOPES PEIXOTO

---

CONSELHEIRO IRADIR PIETROSKI

---

CONSELHEIRO ADROALDO MOUSQUER LOUREIRO

---

CONSELHEIRO ESTILAC MARTINS RODRIGUES XAVIER



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**



Continuação da Resolução n. 991/2013

---

CONSELHEIRO PEDRO HENRIQUE POLI DE FIGUEIREDO

Fui presente:

---

ADJUNTA DE PROCURADOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TRIBUNAL,  
DANIELA WENDT TONIAZZO


**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**

**ANEXO**
**SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS ENTRE OS SERVIÇOS DE AUDITORIA MUNICIPAL**

<b>SERVIÇO DE AUDITORIA</b> <b>SIGLA SERVIÇO</b> <b>Nº DE MUNICÍPIOS</b>	<b>RELAÇÃO DE MUNICÍPIOS POR SERVIÇO DE AUDITORIA</b>		
<b>SERVIÇO DE AUDITORIA</b> <b>DE PORTO ALEGRE</b> <b>SPA</b>	1. PORTO ALEGRE		
<b>SERVIÇO DE AUDITORIA</b> <b>DA REGIÃO DE PORTO</b> <b>ALEGRE I</b>  <b>SRPA I</b>  TOTAL DE 22 MUNICÍPIOS	1. BALNEÁRIO PINHAL 2. BARÃO DO TRIUNFO 3. CANOAS 4. CAPÃO DA CANOA 5. CAPIVARI DO SUL 6. CARAÁ 7. DOM PEDRO DE ALCÂNTARA 8. ELDORADO DO SUL	9. ESTEIO 10. GLORINHA 11. GRAVATAÍ 12. GUÁIBA 13. IMBÉ 14. MAMPITUBA 15. MAQUINÉ 16. PALMARES DO SUL	17. PAROBÉ 18. ROLANTE 19. SANTO ANTÔNIO DA PATRULHA 20. SAPUCAIA DO SUL 21. TRAMANDAÍ 22. VIAMÃO
<b>SERVIÇO DE AUDITORIA</b> <b>DA REGIÃO DE PORTO</b> <b>ALEGRE II</b>  <b>SRPA II</b>  TOTAL DE 23 MUNICÍPIOS	1. ALVORADA 2. ARROIO DO SAL 3. CACHOEIRINHA 4. CAMPO BOM 5. CIDREIRA 6. ESTÂNCIA VELHA 7. IGREJINHA 8. ITATI	9. MARIANA PIMENTEL 10. MORRINHOS DO SUL 11. MOSTARDAS 12. NOVO HAMBURGO 13. OSÓRIO 14. RIOZINHO 15. SÃO LEOPOLDO 16. SAPIRANGA	17. TAQUARA 18. TAVARES 19. TERRA DE AREIA 20. TORRES 21. TRÊS CACHOEIRAS 22. TRÊS FORQUILHAS 23. XANGRI-LÁ
<b>SERVIÇO REGIONAL DE</b> <b>AUDITORIA DE CAXIAS</b> <b>DO SUL</b>  <b>SRCS</b>  TOTAL DE 60 MUNICÍPIOS	1. ALTO FELIZ 2. ANDRÉ DA ROCHA 3. ANTÔNIO PRADO 4. ARARICÁ 5. BARÃO 6. BENTO GONÇALVES 7. BOA VISTA DO SUL 8. BOM JESUS 9. BOM PRINCÍPIO 10. CAMBARÁ DO SUL 11. CAMPESTRE DA SERRA 12. CANELA 13. CARLOS BARBOSA 14. CAXIAS DO SUL 15. CORONEL PILAR 16. COTIPORÁ 17. DOIS IRMÃOS 18. FAGUNDES VARELA 19. FARROUPILHA 20. FELIZ	21. FLORES DA CUNHA 22. GARIBALDI 23. GRAMADO 24. HARMONIA 25. IMIGRANTE 26. IPÊ 27. IVOTI 28. JAQUIRANA 29. LINHA NOVA 30. LINDOLFO COLLOR 31. MONTE ALEGRE DOS CAMPOS 32. MONTE BELO DO SUL 33. MORRO REUTER 34. NOVA HARTZ 35. NOVA PÁDUA 36. NOVA PETRÓPOLIS 37. NOVA PRATA 38. NOVA ROMA DO SUL 39. PARECI NOVO 40. PICADA CAFÉ	41. PINTO BANDEIRA 42. PRESIDENTE LUCENA 43. PROTÁSIO ALVES 44. SALVADOR DO SUL 45. SANTA MARIA DO HERVAL 46. SANTA TEREZA 47. SÃO FRANCISCO DE PAULA 48. SÃO JOSÉ DO HORTÊNCIO 49. SÃO JOSÉ DO SUL 50. SÃO JOSÉ DOS AUSENTES 51. SÃO MARCOS 52. SÃO PEDRO DA SERRA 53. SÃO SEBASTIÃO DO CAÍ 54. SÃO VENDELINO 55. TRÊS COROAS 56. TUPANDI 57. VACARIA 58. VALE REAL 59. VERANÓPOLIS 60. VILA FLORES


**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**


<p><b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA DE ERECHIM</b></p> <p><b>SREC</b></p> <p>TOTAL DE 52 MUNICÍPIOS</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ÁGUA SANTA</li> <li>2. ARATIBA</li> <li>3. ÁUREA</li> <li>4. BARÃO DO COTEGIPE</li> <li>5. BARRA DO RIO AZUL</li> <li>6. BARRACÃO</li> <li>7. BENJAMIN CONSTANT DO SUL</li> <li>8. CACIQUE DOBLE</li> <li>9. CAMPINAS DO SUL</li> <li>10. CARLOS GOMES</li> <li>11. CENTENÁRIO</li> <li>12. CHARRUA</li> <li>13. CRUZALTENSE</li> <li>14. ENTRE-RIOS DO SUL</li> <li>15. EREBANGO</li> <li>16. ERVAL GRANDE</li> <li>17. ESTAÇÃO</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>18. FAXINALZINHO</li> <li>19. FLORIANO PEIXOTO</li> <li>20. GAURAMA</li> <li>21. GETÚLIO VARGAS</li> <li>22. GRAMADO DOS LOUREIROS</li> <li>23. IBIACÁ</li> <li>24. IPIRANGA DO SUL</li> <li>25. ITATIBA DO SUL</li> <li>26. JACUTINGA</li> <li>27. MACHADINHO</li> <li>28. MARCELINO RAMOS</li> <li>29. MARIANO MORO</li> <li>30. MAXIMILIANO DE ALMEIDA</li> <li>31. NONOAI</li> <li>32. PAIM FILHO</li> <li>33. PASSO FUNDO</li> <li>34. PAULO BENTO</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>35. PONTE PRETA</li> <li>36. QUATRO IRMÃOS</li> <li>37. RONDA ALTA</li> <li>38. RIO DOS ÍNDIOS</li> <li>39. SANANDUVA</li> <li>40. SANTO EXPEDITO DO SUL</li> <li>41. SÃO JOÃO DA URTIGA</li> <li>42. SÃO JOSÉ DO OURO</li> <li>43. SÃO VALENTIM</li> <li>44. SERTÃO</li> <li>45. SEVERIANO DE ALMEIDA</li> <li>46. TAPEJARA</li> <li>47. TRÊS ARROIOS</li> <li>48. TRÊS PALMEIRAS</li> <li>49. TRINDADE DO SUL</li> <li>50. TUPANCI DO SUL</li> <li>51. VIADUTOS</li> <li>52. VILA LÂNGARO</li> </ol>
<p><b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA DE FREDERICO WESTPHALEN</b></p> <p><b>SRFW</b></p> <p>TOTAL DE 55 MUNICÍPIOS</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ALPESTRE</li> <li>2. AMETISTA DO SUL</li> <li>3. BARRA DO GUARITA</li> <li>4. BARRA FUNDA</li> <li>5. BOA VISTA DAS MISSÕES</li> <li>6. BOA VISTA DO BURICÁ</li> <li>7. BOM PROGRESSO</li> <li>8. BRAGA</li> <li>9. CAIÇARA</li> <li>10. CAMPO NOVO</li> <li>11. CERRO GRANDE</li> <li>12. CONSTANTINA</li> <li>13. CORONEL BICACO</li> <li>14. CRISSIUMAL</li> <li>15. CRISTAL DO SUL</li> <li>16. DERRUBADAS</li> <li>17. DOIS IRMÃOS DAS MISSÕES</li> <li>18. ENGENHO VELHO</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>19. ERVAL SECO</li> <li>20. ESPERANÇA DO SUL</li> <li>21. HUMAITÁ</li> <li>22. IRAÍ</li> <li>23. JABOTICABA</li> <li>24. LAJEADO DO BUGRE</li> <li>25. LIBERATO SALZANO</li> <li>26. MIRAGUÁI</li> <li>27. NOVA CANDELÁRIA</li> <li>28. NOVO BARREIRO</li> <li>29. NOVO TIRADENTES</li> <li>30. NOVO XINGU</li> <li>31. PALMEIRA DAS MISSÕES</li> <li>32. PALMITINHO</li> <li>33. PINHAL</li> <li>34. PINHEIRINHO DO VALE</li> <li>35. PLANALTO</li> <li>36. REDENTORA</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>37. RODEIO BONITO</li> <li>38. RONDINHA</li> <li>39. SAGRADA FAMÍLIA</li> <li>40. SANTO ÂNGELO</li> <li>41. SANTO AUGUSTO</li> <li>42. SÃO JOSÉ DAS MISSÕES</li> <li>43. SÃO JOSÉ DO INHACORÁ</li> <li>44. SÃO MARTINHO</li> <li>45. SÃO PEDRO DAS MISSÕES</li> <li>46. SÃO VALÉRIO DO SUL</li> <li>47. SEBERI</li> <li>48. SEDE NOVA</li> <li>49. TAQUARUÇU DO SUL</li> <li>50. TENENTE PORTELA</li> <li>51. TIRADENTES DO SUL</li> <li>52. TRÊS PASSOS</li> <li>53. VICENTE DUTRA</li> <li>54. VISTA ALEGRE</li> <li>55. VISTA GAÚCHA</li> </ol>




**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**


<p><b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA DE PASSO FUNDO</b></p> <p><b>SRPF</b></p> <p>TOTAL DE 68 MUNICÍPIOS</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ALMIRANTE TAMANDARÉ DO SUL</li> <li>2. ALTO ALEGRE</li> <li>3. ARVOREZINHA</li> <li>4. BARROS CASSAL</li> <li>5. CAMARGO</li> <li>6. CAMPOS BORGES</li> <li>7. CAPÃO BONITO DO SUL</li> <li>8. CARAZINHO</li> <li>9. CASCA</li> <li>10. CASEIROS</li> <li>11. CHAPADA</li> <li>12. CIRÍACO</li> <li>13. COLORADO</li> <li>14. COQUEIROS DO SUL</li> <li>15. COXILHA</li> <li>16. DAVID CANABARRO</li> <li>17. DOIS LAJEADOS</li> <li>18. ERECHIM</li> <li>19. ERNESTINA</li> <li>20. ESMERALDA</li> <li>21. ESPUMOSO</li> <li>22. FONTOURA XAVIER</li> <li>23. FORTALEZA DOS VALOS</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>24. GENTIL</li> <li>25. GUABIJU</li> <li>26. GUAPORÉ</li> <li>27. IBIRAIARAS</li> <li>28. IBIRAPUITÁ</li> <li>29. IBIRUBÁ</li> <li>30. ILÓPOLIS</li> <li>31. ITAPUCA</li> <li>32. LAGOA DOS TRÊS CANTOS</li> <li>33. LAGOA VERMELHA</li> <li>34. MARAÚ</li> <li>35. MATO CASTELHANO</li> <li>36. MONTAURI</li> <li>37. MORMAÇO</li> <li>38. MUITOS CAPÕES</li> <li>39. MULITERNO</li> <li>40. NÃO-ME-TOQUE</li> <li>41. NICOLAU VERGUEIRO</li> <li>42. NOVA ALVORADA</li> <li>43. NOVA ARAÇÁ</li> <li>44. NOVA BASSANO</li> <li>45. NOVA BOA VISTA</li> <li>46. PARAÍ</li> <li>47. PINHAL DA SERRA</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>48. PONTÃO</li> <li>49. PUTINGA</li> <li>50. QUINZE DE NOVEMBRO</li> <li>51. SANTA CECÍLIA DO SUL</li> <li>52. SANTO ANTÔNIO DO PALMA</li> <li>53. SANTO ANTÔNIO DO PLANALTO</li> <li>54. SÃO DOMINGOS DO SUL</li> <li>55. SÃO JORGE</li> <li>56. SÃO JOSÉ DO HERVAL</li> <li>57. SÃO VALENTIN DO SUL</li> <li>58. SARANDI</li> <li>59. SELBACH</li> <li>60. SERAFINA CORRÊA</li> <li>61. SOLEDADE</li> <li>62. TAPERA</li> <li>63. TIO HUGO</li> <li>64. UNIÃO DA SERRA</li> <li>65. VANINI</li> <li>66. VICTOR GRAEFF</li> <li>67. VILA MARIA</li> <li>68. VISTA ALEGRE DO PRATA</li> </ol>
<p><b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA PELOTAS</b></p> <p><b>SRPL</b></p> <p>TOTAL DE 29 MUNICÍPIOS</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. AMARAL FERRADOR</li> <li>2. ARAMBARÉ</li> <li>3. ARROIO DO PADRE</li> <li>4. ARROIO GRANDE</li> <li>5. BARRA DO RIBEIRO</li> <li>6. CAMAQUÃ</li> <li>7. CANGUÇU</li> <li>8. CAPÃO DO LEÃO</li> <li>9. CERRITO</li> <li>10. CERRO GRANDE DO SUL</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>11. CHUÍ</li> <li>12. CHUVISCA</li> <li>13. CRISTAL</li> <li>14. DOM FELICIANO</li> <li>15. ENCRUZILHADA DO SUL</li> <li>16. HERVAL</li> <li>17. JAGUARÃO</li> <li>18. MORRO REDONDO</li> <li>19. PEDRO OSÓRIO</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>20. PIRATINI</li> <li>21. RIO GRANDE</li> <li>22. SANTA MARIA</li> <li>23. SANTA VITÓRIA DO PALMAR</li> <li>24. SÃO JOSÉ DO NORTE</li> <li>25. SÃO LOURENÇO DO SUL</li> <li>26. SENTINELA DO SUL</li> <li>27. SERTÃO SANTANA</li> <li>28. TAPES</li> <li>29. TURUÇU</li> </ol>


**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**


<p><b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA DE SANTO ANGELO</b></p> <p><b>SRSA</b></p> <p>TOTAL DE 59 MUNICÍPIOS</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. AJURICABA</li> <li>2. ALECRIM</li> <li>3. ALEGRIA</li> <li>4. AUGUSTO PESTANA</li> <li>5. BOSSOROCA</li> <li>6. BOZANO</li> <li>7. CAIBATÉ</li> <li>8. CAMPINA DAS MISSÕES</li> <li>9. CÂNDIDO GODÓI</li> <li>10. CATUÍPE</li> <li>11. CERRO LARGO</li> <li>12. CHIAPETA</li> <li>13. CONDOR</li> <li>14. CORONEL BARROS</li> <li>15. DEZESSEIS DE NOVEMBRO</li> <li>16. DOUTOR MAURÍCIO CARDOSO</li> <li>17. ENTRE-IJUÍ</li> <li>18. EUGÊNIO DE CASTRO</li> <li>19. FREDERICO WESTPHALEN</li> <li>20. GARRUCHOS</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>21. GIRUÁ</li> <li>22. GUARANI DAS MISSÕES</li> <li>23. HORIZONTINA</li> <li>24. IJUÍ</li> <li>25. INDEPENDÊNCIA</li> <li>26. INHACORÁ</li> <li>27. ITACURUBI</li> <li>28. JÓIA</li> <li>29. MATO QUEIMADO</li> <li>30. NOVA RAMADA</li> <li>31. NOVO MACHADO</li> <li>32. PANAMBI</li> <li>33. PEJUÇARA</li> <li>34. PIRAPÓ</li> <li>35. PORTO LUCENA</li> <li>36. PORTO MAUÁ</li> <li>37. PORTO VERA CRUZ</li> <li>38. PORTO XAVIER</li> <li>39. ROLADOR</li> <li>40. ROQUE GONZALES</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>41. SALDANHA MARINHO</li> <li>42. SALVADOR DAS MISSÕES</li> <li>43. SANTA BÁRBARA DO SUL</li> <li>44. SANTA ROSA</li> <li>45. SANTO ANTÔNIO DAS MISSÕES</li> <li>46. SANTO CRISTO</li> <li>47. SÃO BORJA</li> <li>48. SÃO LUIZ GONZAGA</li> <li>49. SÃO MIGUEL DAS MISSÕES</li> <li>50. SÃO NICOLAU</li> <li>51. SÃO PAULO DAS MISSÕES</li> <li>52. SÃO PEDRO DO BUTIÁ</li> <li>53. SENADOR SALGADO FILHO</li> <li>54. SETE DE SETEMBRO</li> <li>55. TRÊS DE MAIO</li> <li>56. TUCUNDUVA</li> <li>57. TUPARENDI</li> <li>58. UBIRETAMA</li> <li>59. VITÓRIA DAS MISSÕES</li> </ol>
<p><b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA DE SANTA CRUZ DO SUL</b></p> <p><b>SRSC</b></p> <p>TOTAL DE 58 MUNICÍPIOS</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ANTA GORDA</li> <li>2. ARROIO DO MEIO</li> <li>3. ARROIO DOS RATOS</li> <li>4. BOM RETIRO DO SUL</li> <li>5. BOQUEIRÃO DO LEÃO</li> <li>6. BROCHIER</li> <li>7. BUTIÁ</li> <li>8. CANDELÁRIA</li> <li>9. CANUDOS DO VALE</li> <li>10. CAPELA DE SANTANA</li> <li>11. CAPITÃO</li> <li>12. CHARQUEADAS</li> <li>13. COLINAS</li> <li>14. COQUEIRO BAIXO</li> <li>15. CRUZEIRO DO SUL</li> <li>16. DOUTOR RICARDO</li> <li>17. ENCANTADO</li> <li>18. ESTRELA</li> <li>19. FAZENDA VILANOVA</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>20. FORQUETINHA</li> <li>21. GENERAL CÂMARA</li> <li>22. GRAMADO XAVIER</li> <li>23. HERVEIRAS</li> <li>24. LAJEADO</li> <li>25. MARATÁ</li> <li>26. MARQUES DE SOUZA</li> <li>27. MATO LEITÃO</li> <li>28. MINAS DO LEÃO</li> <li>29. MONTENEGRO</li> <li>30. MUÇUM</li> <li>31. NOVA BRÉSCIA</li> <li>32. NOVA SANTA RITA</li> <li>33. PANTANO GRANDE</li> <li>34. PASSO DO SOBRADO</li> <li>35. PAVERAMA</li> <li>36. PORTÃO</li> <li>37. POÇO DAS ANTAS</li> <li>38. POUSO NOVO</li> <li>39. PROGRESSO</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>40. RELVADO</li> <li>41. RIO PARDO</li> <li>42. ROCA SALES</li> <li>43. SANTA CLARA DO SUL</li> <li>44. SANTANA DO LIVRAMENTO</li> <li>45. SÃO JERÔNIMO</li> <li>46. SÉRIO</li> <li>47. SINIMBU</li> <li>48. TABAÍ</li> <li>49. TAQUARI</li> <li>50. TEUTÔNIA</li> <li>51. TRAVESSEIRO</li> <li>52. TRIUNFO</li> <li>53. VALE DO SOL</li> <li>54. VALE VERDE</li> <li>55. VENÂNCIO AIRES</li> <li>56. VERA CRUZ</li> <li>57. VESPASIANO CORRÊA</li> <li>58. WESTFÁLIA</li> </ol>


**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**


<b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA DE SANTANA DO LIVRAMENTO</b>  <b>SRSL</b>  TOTAL DE 23 MUNICÍPIOS	1. ACEGUÁ 2. ALEGRETE 3. BAGÉ 4. BARRA DO QUARAÍ 5. CACEQUI 6. CANDIOTA 7. DOM PEDRITO 8. HULHA NEGRA 9. ITAQUI	10. MAÇAMBARÁ 11. MANOEL VIANA 12. NOVA ESPERANÇA DO SUL 13. PEDRAS ALTAS 14. PELOTAS 15. PINHEIRO MACHADO 16. QUARAÍ	17. ROSÁRIO DO SUL 18. SANTA MARGARIDA DO SUL 19. SÃO FRANCISCO DE ASSIS 20. SÃO GABRIEL 21. SÃO VICENTE DO SUL 22. URUGUAIANA 23. VILA NOVA DO SUL
<b>SERVIÇO REGIONAL DE AUDITORIA DE SANTA MARIA</b>  <b>SRSM</b>  TOTAL DE 47 MUNICÍPIOS	1. AGUDO 2. ARROIO DO TIGRE 3. BOA VISTA DO CADEADO 4. BOA VISTA DO INCRA 5. CAÇAPAVA DO SUL 6. CACHOEIRA DO SUL 7. CAPÃO DO CIPÓ 8. CERRO BRANCO 9. CRUZ ALTA 10. DILERMANDO DE AGUIAR 11. DONA FRANCISCA 12. ESTRELA VELHA 13. FAXINAL DO SOTURNO 14. FORMIGUEIRO 15. IBARAMA	16. ITAARA 17. IVORÁ 18. JACUIZINHO 19. JAGUARI 20. JARI 21. JÚLIO DE CASTILHOS 22. LAGOA BONITA DO SUL 23. LAGOÃO 24. LAVRAS DO SUL 25. MATA 26. NOVA PALMA 27. NOVO CABRAIS 28. PARAÍSO DO SUL 29. PASSA SETE 30. PINHAL GRANDE 31. QUEVEDOS	32. RESTINGA SECA 33. SALTO DO JACUÍ 34. SANTA CRUZ DO SUL 35. SANTANA DA BOA VISTA 36. SANTIAGO 37. SÃO JOÃO DO POLÉSINE 38. SÃO MARTINHO DA SERRA 39. SÃO PEDRO DO SUL 40. SÃO SEPÉ 41. SEGREDO 42. SILVEIRA MARTINS 43. SOBRADINHO 44. TOROPI 45. TUNAS 46. TUPANCIRETÃ 47. UNISTALDA
<b>TOTAL DE MUNICÍPIOS</b>			<b>497 MUNICÍPIOS</b>

Disponibilizado no Diário Eletrônico de 17-09-2013. Boletim n. 1070/2013.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**



### **JUSTIFICATIVA**

A presente Resolução tem por finalidade promover a redistribuição dos Municípios entre os Serviços de Auditoria Municipal, visando ao equilíbrio no número de Municípios, na respectiva pontuação da matriz de risco e na capacidade de trabalho de cada Serviço para o Plano Operativo de 2013.

Esta alteração também possibilitará a adequação dos créditos de auditoria entre todos os Serviços de Auditoria Municipal, com a realocação pontual de determinado município que não o da própria localidade no planejamento e na execução do plano operativo anual de auditorias aprovado pela Presidência.

Em permanecendo a distribuição atual, considerando a matriz estadualizada e o corte realizado na mesma, identificando os Entes que não serão auditados in loco, as zonas de prioridades restariam contrastantes nos Serviços de Auditoria. Assim, optou-se por realizar a distribuição ora proposta, conferindo o equilíbrio desejável, e respeitando – repete-se – a capacidade de trabalho de cada Serviço.