

TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Zilda Mara da Silva (UFU) - marazil@hotmail.com

Ricardo Rocha de Azevedo (UFU) - ricardo.azevedo@ufu.br

Resumo:

A Lei de Responsabilidade Fiscal concede aos Tribunais de Contas o poder de fiscalizar o cumprimento das suas normas e incentiva a participação popular no sentido de complementar a fiscalização efetuada pelos Tribunais de Contas. A pesquisa analisa a transparência dos Tribunais de Contas das informações coletadas dos municípios jurisdicionados, assumindo ser essa uma forma dos Tribunais de Contas fomentarem o controle social. Foram analisadas as informações divulgadas pelos Tribunais de Contas, utilizando uma survey, complementada com análise nos respectivos portais. Para isso, foi elaborado um questionário para análise da transparência ativa com 30 questões sobre as informações orçamentárias, fiscais e contábeis coletadas dos municípios, enviado para 30 Tribunais de Contas por e-mail, com 9 respostas completas de Tribunais de Contas compreendendo a amostra analisada. As respostas foram tabuladas, analisadas e confrontadas com as informações encontradas nos portais. Para a análise da transparência passiva foram levantados os dados estatísticos das solicitações de acesso às informações, divulgadas nos relatórios anuais dos Tribunais de Contas. Os resultados da transparência ativa indicam que os Tribunais de Contas não têm fomentado o controle social divulgando em seus portais da transparência as informações coletadas para fins de uso interno para fiscalização. A pesquisa indica ainda, que os Tribunais de Contas têm focado na transparência de informações orçamentárias, em detrimento das informações contábeis e fiscais. Os resultados trazem implicações para a forma como os Tribunais de Contas têm utilizado as informações coletadas, com baixo fomento à participação social.

Palavras-chave: *Transparência; Controle Social; Tribunais de Contas.*

Área temática: *Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor*

TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal concede aos Tribunais de Contas o poder de fiscalizar o cumprimento das suas normas e incentiva a participação popular no sentido de complementar a fiscalização efetuada pelos Tribunais de Contas. A pesquisa analisa a transparência dos Tribunais de Contas das informações coletadas dos municípios jurisdicionados, assumindo ser essa uma forma dos Tribunais de Contas fomentarem o controle social. Foram analisadas as informações divulgadas pelos Tribunais de Contas, utilizando uma *survey*, complementada com análise nos respectivos portais. Para isso, foi elaborado um questionário para análise da transparência ativa com 30 questões sobre as informações orçamentárias, fiscais e contábeis coletadas dos municípios, enviado para 30 Tribunais de Contas por e-mail, com 9 respostas completas de Tribunais de Contas compreendendo a amostra analisada. As respostas foram tabuladas, analisadas e confrontadas com as informações encontradas nos portais. Para a análise da transparência passiva foram levantados os dados estatísticos das solicitações de acesso às informações, divulgadas nos relatórios anuais dos Tribunais de Contas. Os resultados da transparência ativa indicam que os Tribunais de Contas não têm fomentado o controle social divulgando em seus portais da transparência as informações coletadas para fins de uso interno para fiscalização. A pesquisa indica ainda, que os Tribunais de Contas têm focado na transparência de informações orçamentárias, em detrimento das informações contábeis e fiscais. Os resultados trazem implicações para a forma como os Tribunais de Contas têm utilizado as informações coletadas, com baixo fomento à participação social.

Palavras-chave: Transparência; Controle Social; Tribunais de Contas.

Área temática do evento: Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas no Brasil têm buscado se modernizar (ROCHA; ZUCOLOTTI, 2017), migrando cada vez mais sua auditoria para processos informatizados pelos quais diversas informações dos jurisdicionados têm sido coletadas e analisadas de forma automática (AQUINO; AZEVEDO, LINO, 2016). Concomitante às ações do controle externo, o controle social tem se intensificado sobre as contas públicas, e tem sido apontado como uma das formas de complementação da *accountability* dos governos, reforçando os mecanismos convencionais de *accountability* (MALENA; FOSTER; SINGH, 2004).

O controle social poder ser entendido também como *accountability* social que possibilita aos cidadãos o acompanhamento e a participação efetiva nos atos dos governantes, atos esses que causam impactos positivos ou negativos na sociedade de forma geral (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009; MALENA; FOSTER; SINGH, 2004). O controle social é o envolvimento da sociedade nos assuntos ligados à gestão pública e que tenham interesse coletivo, por meio de um conjunto de ações previstas em lei, tendo por objetivo fiscalizar, monitorar e avaliar as

condições em que foram executadas as políticas públicas e, também, como foi gasto o dinheiro público (ROSA et al., 2016).

Ambas as formas de controle pressupõem a existência e se utilizam da transparência das informações dos governos. Para que o controle seja efetivo, as informações dos governos devem ser levadas ao conhecimento da sociedade para que esta exerça o controle social (COELHO; CRUZ; NETO, 2011). Malena et al., (2004) apontam que a existência de transparência é um dos fatores de sucesso que permitiria à sociedade exercer o controle. Assim, a presente pesquisa assume que, ao disponibilizar publicamente as informações coletadas dos municípios, os Tribunais de Contas estariam fomentando o controle social.

Nesse contexto, a presente pesquisa pretende responder à seguinte questão: qual a transparência dada pelos Tribunais de Contas sobre as diversas informações coletadas dos municípios?

A presente pesquisa tem como objetivo analisar como os Tribunais de Contas têm atuado para fomentar o controle social, a partir da disponibilização das informações orçamentárias, contábeis e fiscais coletadas dos municípios, à sociedade, em geral. Assume-se que a transparência dos Tribunais de Contas em relação aos dados coletados dos jurisdicionados contribui para o controle social, na medida em que instrumentaliza a sociedade com informações para exercer o controle. Ainda, como a transparência dos municípios, em geral, é baixa (RAUP; PINHO, 2013), os Tribunais de Contas exerceriam importante papel como ponte de ligação entre os gastos públicos dos governos municipais e a sociedade.

A relevância da presente pesquisa pode ser justificada a partir de dois fatores. Primeiro, o aumento do controle social e da responsabilização dos gestores públicos e a constante busca na transparência dos atos e das contas públicas, são fatores imperativos para a manutenção da democracia no Brasil, ainda mais em um contexto em que há um constante e crescente movimento de combate à corrupção no setor público (RAUSCH; SOARES, 2010). Ou seja, mesmo com as críticas da literatura sobre a falta de comprovação empírica sobre a relação direta entre transparência e *accountability* (RUDIGER, 2018) assume-se que a transparência pode contribuir mesmo que de forma indireta para o controle social e o combate à corrupção.

Segundo, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), art. 59, uma das atribuições dos Tribunais de Contas é zelar pela aplicação da lei, o que inclui fomentar a transparência e o controle social, que compõe uma das principais diretrizes da LRF. Então, identificar a transparência dos Tribunais de Contas em relação aos dados dos jurisdicionados, pode contribuir para a melhoria da aplicação dos recursos públicos nos próprios Tribunais de Contas.

Apesar de diversas pesquisas terem analisado a transparência dos Tribunais de Contas, observa-se que essas têm focado mais na geração de rankings a partir de métricas criadas em cada pesquisa, gerando muitas vezes rankings diferentes (por exemplo, OLIVEIRA DA SILVA; CORRÊA DA SILVA, 2018; ENCCLA, 2016; SANTOS et al, 2013; SILVA, 2018). A presente pesquisa procura se diferenciar, e, ao mesmo tempo complementar as pesquisas anteriores, focando na transparência de um tipo específico de informação, que é a informação contábil (e seus detalhamentos).

A pesquisa analisou a proporção das informações orçamentárias, contábeis e fiscais que são coletadas por 9 Tribunais de Contas Estaduais (TCE) do país (TCE-AL, TCE-MT, TCE-PA, TCE-PB, TCE-PE, TCE-RS, TCE-RO, TCE-SC e TCE-SP) disponibilizadas para consulta pública, fomentando o controle social. Para isso, foi elaborado um questionário que foi respondido pelos Tribunais de Contas, seguida de análises de verificação direta nos respectivos portais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Transparência e Controle Social

Em geral, a literatura que trata sobre o controle social procura relacionar sua importância com o combate à corrupção e ineficiência dos governos. Nesse contexto fica claro que ao prestar conta dos atos e fatos administrativos, os interesses da sociedade ficam de certa forma protegidos contra os desvios e a má administração dos recursos públicos, uma vez que os recursos que financiam a administração pública são propriedade dos cidadãos (AUGUSTINHO et al, 2015).

Pesquisas têm indicado que a aplicação dos impostos, que devem ser destinados ao bem-estar social, sofre desvios que são causados tanto por má administração, quanto por casos de corrupção. Ambas as situações impactam direta e negativamente no bem-estar e no desenvolvimento da sociedade (PAIVA *et al.*, 2015).

A corrupção é hoje um dos maiores problemas que preocupam a sociedade. Cabe apontar, porém, que esse mal não é privilégio apenas dos países subdesenvolvidos, a realidade explicita um quadro de corrupção em todas as camadas e classes sociais. Diante do exposto, observa-se um crescente movimento de combate à corrupção por parte de vários países (MENDES; OLEIRO; QUINTANA, 2008). Nos últimos anos o país vem sofrendo com desvios, casos de corrupção e impropriedades na execução do gasto público, causando um elevado custo social pela má utilização dos recursos públicos. Os Tribunais de Contas e o Ministério Público trabalham para identificar e punir tais ações, contudo, isso não parece ser suficiente para inibir novos abusos (SILVA, 2002).

A informação transparente torna-se elemento democrático ao controle social e ao combate à corrupção, uma vez que através da transparência da gestão pública a sociedade tem a possibilidade de avaliar se os recursos públicos estão sendo bem administrados e usados para o melhor interesse da sociedade, como também para o bem-estar comum (ROCHA et al., 2018).

A participação social tem sido apontada como o alicerce do controle social, e uma complementação aos mecanismos tradicionais de *accountability* exercidos pelo próprio estado (MALENA; FOSTER; SINGH, 2004). Para que o controle social seja efetivo, esse depende da transparência pública (SILVA; SANTOS, 2013), como um mecanismo necessário. A transparência constitui um dos requisitos primordiais da boa gestão pública, cumprindo a função de aproximar as instituições públicas da sociedade, ampliando o nível de acesso da sociedade às informações sobre a gestão pública (CULAU; FORTIS, 2006). Nesse contexto a sociedade precisa entender a importância da sua participação na administração pública, uma vez que essa presença poderá proporcionar uma administração pública mais justa e benéfica ao bem-estar social (SILVA; SANTOS, 2013).

É preciso, porém, ir mais além à questão da transparência da gestão pública, que envolve muito mais que a simples divulgação das suas ações, também será necessária promover uma prestação de contas à sociedade. É exatamente o caso da *accountability*, que irá permitir que a sociedade acompanhe e participe da administração pública (CRUZ., et al 2009).

Consequentemente, a efetividade do controle social dependerá da participação da sociedade, de forma coletiva ou individual, na administração pública e da responsabilização dos governantes em casos de corrupção ou má administração (SILVA, 2002). Uma parte dos Tribunais de Contas tem atuado mais ativamente para fomentar o controle social. Em torno de 30% dos TCs produzem material de orientações direcionado diretamente ao cidadão (FERNANDES; FERNANDES; TEIXEIRA, 2018).

O principal objetivo do controle é certificar que as ações dos governantes estejam de acordo com o interesse da sociedade, como também consoante com os princípios de legalidade,

moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade e eficiência, princípios esses encontrados na Constituição Federal (SILVA, 2002).

A obrigação de informar a sociedade sobre os atos administrativos dos governantes e o direito do cidadão em ter acesso a essas informações, está previsto na Constituição Federal (art. 5º, inc. XIV), que determina que seja assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional. A Constituição Federal garante que todos têm direito a receber dos órgãos públicos, informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Nesse sentido, a transparência deve evidenciar todas as atividades dos governantes públicos, possibilitando aos cidadãos acesso e compreensão de suas atividades, de forma clara e transparente, no que diz respeito às execuções orçamentárias e das finanças (CRUZ et al., 2009). Além das informações estarem disponíveis para consulta pública, essas não pode apresentar dificuldades de acesso, excesso de procedimentos e etapas para se conseguir a informação e divergências entre informações complementares, tais situações representariam obstáculos ao exercício do controle social (SILVA; SANTOS, 2013).

Para que seja possível a participação popular na gestão pública e divulgação dos atos e fatos dos administradores públicos, as informações levantadas devem ser disponibilizadas e divulgadas em meios eletrônicos, em formato aberto, mediante acesso à internet. Assim sendo, os governos passaram a criar os portais da transparência, que vieram modernizar ainda mais a transparência da gestão pública, atuando como instrumento de publicidade da prestação de contas dos ministérios, informando a sociedade como os recursos dela extraídos têm sido aplicados (CULAU; FORTIS, 2006).

A transparência do setor público pode ser dividida em ativa ou passiva. A transparência ativa pode ser entendida como sendo a disponibilidade das informações de interesse coletivo de forma espontânea, sistematizada e periódica, independente de solicitação prévia por parte da sociedade, sendo que tais informações devem ser necessárias e suficientes para que a sociedade possa avaliar o desempenho da gestão pública (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015). Essa transparência tem sido apontada como sendo a nova transparência dos governos (MEIJER, 2009), como discutido por Zuccolotto et al., (2015).

Já a transparência passiva refere-se ao atendimento obrigatório por parte da gestão pública das informações solicitadas pela sociedade, os órgãos públicos, em atendimento a transparência passiva os órgãos públicos concede ao requerente acesso a documentos oficiais, desde que esses não estejam legalmente protegidos por motivo de segurança nacional, investigação pública, etc. De acordo com a Lei de Acesso à Informação a regra geral para o acesso é livre, o sigilo é a exceção à regra (RICCIO et al., 2015). Para atendimento as solicitações a lei obriga que os órgãos públicos criem sites denominados Serviços de Informação ao Cidadão – SIC ou e-SIC (CRUZ et al., 2016).

Para o atendimento à transparência ativa os órgãos públicos precisam disponibilizar nos Portais de Transparência um conjunto mínimo de informações, determinados pela Lei da Transparência, que são: o registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das unidades e horários de atendimento ao público; registros de repasses ou transferências de recursos financeiros; registros das despesas; informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e respostas a perguntas mais frequentes da sociedade (Lei 12.527, 2011).

O Brasil tem atuado na introdução de mecanismos legais para a transparência pública, dos quais pode-se citar duas legislações principais, nomeadamente a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e a Lei de Acesso às Informações (LAI).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) foi criada no sentido de estabelecer diretrizes que possam coibir práticas de má administração pública. A referida lei trouxe normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal (Paiva et al., 2015). No sentido de estabelecer normas e diretrizes ao bom uso do dinheiro público a LRF se pauta em quatro bases, sendo elas: planejamento, transparência, controle e responsabilização, nesse sentido a LRF se propõe a ser um dos principais instrumentos reguladores das contas públicas (SACRAMENTO; PINHO, 2008).

São de competência do Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas; do Ministério Público e dos sistemas de controle interno de cada poder a verificação do cumprimento das normas da LRF (CULAU; FORTIS, 2006). Em suma, o cumprimento da transparência prevista na LRF faz parte das atribuições legais dos Tribunais de Contas.

A outra norma geral sobre transparência trata-se da Lei de Acesso às Informações (LAI), criada em 2011 para regulamentar o disposto na Constituição Federal Brasileira (Lei 12.527/2011). Essa lei dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o objetivo de garantir ao cidadão o acesso às informações previstas na Constituição Federal.

A LAI orienta que o acesso à informação deve ser executado em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; divulgação de informações de interesse público; independentemente de solicitações; utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; fomento ao desenvolvimento da cultura da transparência na administração pública; desenvolvimento do controle social da administração pública (Lei 12.527, 2011).

Assim, reveste-se de particular importância o avanço que a LAI trouxe ao combate às irregularidades nas gestões públicas. Sob essa ótica, ganha particular relevância a aproximação da sociedade com o Poder Público, uma vez que se exige constante transparência nas ações dos administradores públicos (PAIVA et al., 2015). A LAI estabelece que um conjunto mínimo de informações deva estar disponível de forma espontânea por parte dos órgãos públicos em sites oficiais, e que todo cidadão que tenha interesse possa acessar tais informações (CRUZ et al., 2016).

Em atendimento a lei, são disponibilizadas em páginas da internet, denominados Portais da Transparência, informações sobre os serviços públicos prestados, dados e valores gastos na administração pública, informações essas que permitem que a sociedade avalie e acompanhe a evolução da administração e dos serviços públicos (RICCIO et al., 2015). É nos Portais de Transparência que o cidadão encontra as informações necessárias ao exercício do controle social, caso não encontre ou deseje informações além das prontamente disponibilizadas, o cidadão com base na Lei 15.527/11, pode solicitar às informações que não estão disponibilizadas, ao responder a solicitação os órgãos públicos estão praticando a transparência passiva (MICHENER; MONCAU; VELASCO, 2015).

Os Portais da Transparência têm por finalidade divulgar detalhadamente as informações dos órgãos públicos, sejam essas informações fiscais, orçamentárias e contábeis (CULAU; FORTIS, 2006). Nesse sentido Raupp (2016) afirma que de acordo com os objetivos os portais podem contribuir para a construção da transparência.

2.2 Transparência dos Tribunais de Contas

Designam-se Tribunais de Contas (TC) as cortes especializadas em análise das contas públicas dos diversos órgãos da Administração Pública do Estado ou União. O Tribunal de Contas, numa leitura genérica, trata-se do órgão responsável pela análise dos gastos públicos, cuja ação fiscalizadora denomina-se "controle externo" (BARRETO, 2016).

Sobre controle externo o art. 31, da Constituição Federal do Brasil, expõe que 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. Ainda complementa no § 1º que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados, do Município, dos Conselhos ou dos Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

Observa-se que os Tribunais de Contas são peças-chave para uma fiscalização rigorosa e contínua nas contas públicas, uma vez que possuem prerrogativa de exigir certos cuidados na administração dos bens públicos (PAIVA et al., 2015).

A aplicação da Lei de Acesso à Informação (LAI) ocorre em duas frentes, ou seja, do tribunal para a sociedade, como também transcorre quando os municípios prestam contas das suas ações aos Tribunais de Contas Municipais (TCM). Desta forma, pode-se dizer que o resultado esperado na aplicação da LAI é a fiscalização dos TC's nas contas municipais e, também, a transparência das suas próprias ações (PAIVA et al., 2015).

De acordo com LRF, a sociedade tem papel fundamental no desenvolvimento social a partir do momento em que começa a exercer a participação popular, essa participação popular é definida na LRF como instrumento de controle das contas públicas que são prestadas pelo controle externo (PAIVA et al., 2015). Os Tribunais de Contas exercem um papel fundamental no exercício do controle social, uma vez que realizam a fiscalização da aplicação dos recursos públicos e disponibilizam para sociedade, em geral nos seus Portais Eletrônicos os resultados dessa fiscalização (SILVA, 2018).

A divulgação das informações pelos Tribunais de Contas deve ser clara, de fácil acesso e relevantes, porém, pesquisas realizadas têm mostrado o oposto, aspectos como clareza, transparência da fiscalização e facilidade de acesso tiveram uma maior avaliação negativa em relação à positiva (ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA, 2005).

Diversas pesquisas têm sido publicadas sobre a transparência dos Tribunais de Contas, e os resultados mostram que essa transparência varia muito no Brasil. Em geral, a literatura que pesquisa transparência dos TCs tem focado na apresentação de rankings, propondo-se diferentes métricas de avaliação (OLIVEIRA DA SILVA; CORRÊA DA SILVA, 2018; ENCCLA, 2016; SANTOS et al., 2013; SILVA, 2018).

Estudo do Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e a Lavagem de Dinheiro (ENCCLA - 2016) mostra haver uma distância de quase 3 vezes entre a pontuação do TC mais transparente segundo aquela avaliação (TCE-RS, 93 pontos) e o TC menos transparente (TCE-AL, 33 pontos). Nesse estudo, a região sul é a que apresenta maior transparência média entre os TCs, com nota média de 83, contra a menor nota média apresentada pela região Sudeste, com nota média de 53,7. O resultado encontrado para os TCs da região sul vai ao encontro de resultado de pesquisas anteriores, como Santos; Bernardes; Rover e Mezzaroba (2013), que concluíram que a região sul possui maior índice de transparência. Ainda, tais resultados não são diferentes aos encontrados por Silva (2018), que ao estabelecer um ranking de nível de transparência de Tribunais de Contas por região, apresentou um percentual de 67% de transparência para a região sul, 50% para a região nordeste, 33% para a região sudeste, 25% para região norte e 20% para região centro oeste.

O cumprimento da lei da transparência é parcial pelos Tribunais de Contas, tanto a ativa quanto a passiva. Têm sido apontadas dificuldades no acesso dos portais dos TCs (OLIVEIRA DA SILVA; CORRÊA DA SILVA, 2018). Alguns Tribunais de Contas não retornam os pedidos de informação exigidos, gerando barreiras para o acesso à informação (FERNANDES; FERNANDES; TEIXEIRA, 2018). Além disso, existe uma falta de padronização nas informações disponibilizadas pelos TCs em seus portais, o que dificultaria o acesso pelos cidadãos (SANTOS et al., 2013). Outro ponto relevante sobre a transparência é a disponibilização dos pareceres prévios, que é o principal resultado dos Tribunais de Contas, e os resultados têm mostrado falta de divulgação adequada desses relatórios (OLIVEIRA DA SILVA; CORRÊA DA SILVA, 2018). Pesquisa de Fernandes; Fernandes; Teixeira (2018) apresentou que apenas 41% dos TCs disponibilizam os pareceres nos respectivos sites, mesmo sendo uma regra legal; ainda, 18% não retornaram os pareceres, mesmo com solicitação realizada via LAI.

3 METODOLOGIA E DADOS

Para responder à questão de pesquisa, que é qual a transparência dada pelos Tribunais de Contas sobre as diversas informações coletadas dos municípios, foram adotadas três etapas. Na primeira etapa, foi desenvolvido e aplicado um questionário com questões orçamentárias, fiscais e contábeis, que trataram sobre como as informações são coletadas e disponibilizadas pelos Tribunais de Contas para o controle social. Antes da aplicação do questionário, este foi submetido a um pré-teste com respondentes de quatro Tribunais de Contas. Após os retornos recebidos, ajustes foram realizados no instrumento antes da aplicação a todos os respondentes.

O questionário foi enviado por e-mail para 30 respondentes no mês de novembro de 2018. Os respondentes foram os responsáveis pela área de tecnologia da informação dos Tribunais de Contas e acompanhamento dos municípios jurisdicionados. Foram obtidas 15 respostas (Tabela 1), tendo sido descartadas 6 respostas por estarem incompletas, permanecendo a amostra final em 9 respondentes.

Tabela 1 – Estatística descritiva dos Tribunais de Contas analisados

Tribunal	Orçamento (2018) R\$ mil	Municípios	Nome do atual sistema de coleta de dados (a)	Número de servidores	Ano de início do sistema de coleta de dados (a)	Periodicidade mínima das informações recebidas (b)	Popul. (2018) Mil hab (c)	Transpar. (2016) (d)
TCE-AL*	306.407	102 (3.004)	SICAP	1.050	2011	Mensal	3.323	33 (27)
TCE-MT*	360.899	141 (2.560)	SIGA	689	2002	Mensal	3.442	73 (5)
TCM-PA	156.819	144 (1.089)	E- CCONTAS	624	2009	Quadrimestral	8.074	73 (6)
TCE-PB*	135.047	223 (606)	SAGRES	441	2002	Diário	3.996	72 (8)
TCE-PE*	404.650	184 (2.199)	SAGRES	1.039	2011	Mensal	9.496	81 (2)
TCE-RO	149.329	52 (2.872)	SIGAP	647	2006	Mensal	1.758	64 (12)
TCE-RS*	534.023	497 (1.074)	SIAPC	852	1999	Bimestral	11.330	93 (1)
TCE-SC*	241.355	295 (818)	E-SFINGE	690	1994	Bimestral	7.076	77 (4)
TCE-SP*	922.426	545 (1.430)	AUDESP	2.964	1998	Mensal	45.539	64 (13)

Fontes: (a) Aquino et al., (2016); (b) Lino e Aquino (2018); (c) IBGE (2018); (d) Ministério Público Federal - ENCCLA; Portais dos Tribunais de Contas. Notas: (i) os asteriscos indicam TC que auditam tanto estados quanto municípios. (ii) os números entre parênteses representam o gasto anual por município jurisdicionado.

Na segunda etapa, as informações das respostas recebidas foram confirmadas no portal dos Tribunais de Contas, verificando se as informações coletadas dos jurisdicionados estavam disponíveis para consulta, como constavam nas respostas.

Na terceira etapa, levantou-se as informações da transparência passiva dos Tribunais de Contas, realizada através da análise dos relatórios de atividades do sistema de informação ao cidadão (e-SIC) dos respectivos Tribunais de Contas que compõem a amostra.

De acordo com portal do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) a população brasileira total é estimada em 208.494.900 milhões de habitantes, as regiões dos Tribunais de Contas da amostra dessa pesquisa representam 41% dessa população. A amostra foi definida com base nos Tribunais que responderam à pesquisa e que tiveram seus dados validados.

Percebe-se haver diferenças no ano de informatização dos Tribunais de Contas, como foi discutido por (AQUINO et al., 2016). A informatização dos processos de auditoria eletrônica iniciou-se em 1994 em Santa Catarina, e o último Tribunal de Contas da amostra analisada a criar seu projeto de informatização foi Alagoas, em 2011. Pelos resultados, conclui-se que os Tribunais de Contas que possuem maior número de jurisdicionados procuraram se informatizar antes. Em geral, as informações que são utilizadas para finalidade de auditoria, são recebidas mensalmente dos jurisdicionados.

Também verificou-se haver diferenças nos gastos por jurisdicionados. Os gastos por jurisdicionado em 2018 variaram de R\$ 818,00 em Santa Catarina (4ª posição no ranking de transparência do MPF) até R\$ 3.004,00 em Alagoas (última posição no ranking de transparência do MPF). Pela variação no ranking da transparência do Ministério Público Federal, conclui-se que a amostra dos Tribunais de Contas, utilizada na pesquisa engloba desde os mais transparentes (TCE-RS, 1ª posição) até os menos transparentes (TCE-AL, 27ª posição), de forma a permitir uma melhor análise.

4 RESULTADOS

4.1 Transparência Passiva dos Tribunais de Contas

Aos Tribunais de Contas é exigida, assim como aos demais órgãos públicos, a disponibilização de um sistema para recebimento de pedidos de informação, de acordo com a Lei de Acesso à Informação (LAI – Lei 12.527/2011). Esse canal deve ser disponibilizado a qualquer cidadão, de forma a permitir acompanhamento das informações públicas, sendo que não é exigido que o cidadão apresente os motivos do pedido (Lei 12.527/2011, art. 10, § 3o).

Para demonstrar o nível da transparência passiva dos Tribunais de Contas pesquisados, cujo objetivo foi verificar a taxa de resposta dos tribunais aos pedidos de informação recebidos por estes, a pesquisa apresenta os resultados de um levantamento realizado nos Portais de Transparência referente aos resultados de pedidos de acesso à informação, recebidos durante o ano de 2017 (Tabela 2).

Os resultados demonstram que todos os Tribunais de Contas analisados possuíam sistema de informações aos cidadãos implantados em 2017, e os pedidos de informações têm sido respondidos na sua maioria. Com base nos dados levantados, 34% dos tribunais informaram em seus relatórios de atividade terem respondido a totalidade dos pedidos de informação, 33% responderam mais de 50% das informações solicitadas, 11% responderam menos de 50% das informações solicitadas e 22% dos tribunais não prestaram informações sobre as solicitações atendidas.

Tabela 2 – Pedidos de informação (LAI) recebidos por Tribunais de Contas em 2017

Tribunal	Recebidos (n)	Atendidos (%)	Negados (%)	Atendidos	Recurso 1ª instância	
					Negados	
TCE-AL	57	Na	Na	Na	17	
TCE-MT	379	12%	7%	46	Na	
TCE-PA	97	100%	Na	97	Na	
TCE-PB	942	100%	Na	942	Na	
TCE-PE	1.786	100%	0	1.786	Na	
TCE-RO	132	95%	Na	Na	Na	
TCE-RS	289	75%	13%	218	Na	
TCE-SC	139	89%	11%	124	Na	
TCE-SP *	8.285	Na	Na	Na	Na	

Notas: (*) Para o TCE-SP, as informações são de 2016. (Na) – informação não localizada no portal.

É possível observar uma associação entre o volume de pedidos de informação recebidos com a população do Estado e com o orçamento disponível para o Tribunal de Contas. Quanto maior a população e o orçamento disponível, maiores são os números de pedidos de acesso às informações recebidas. O maior volume de pedidos de informação foi recebido pelo TCE-SP (8.285 pedidos), seguido pelo TCE-PE (1.786).

O levantamento das estatísticas indica que esse tipo de informação não tem sido apresentado pelos Tribunais de Contas na forma da lei, que exige que cada órgão deva publicar anualmente em seu portal eletrônico “um relatório estatístico contendo a quantidade de pedidos de informação recebidos, atendidos e indeferidos, bem como informações genéricas sobre os solicitantes” (Lei 12.527/2011, art. 30, inc. III). Conforme resultados apresentados na Tabela 2, diversas informações não foram localizadas, sobretudo as informações sobre recursos recebidos frente às negativas de pedidos de informação.

Vale ressaltar que não foi analisado se a resposta do tribunal atendeu em 100% o pedido do solicitante e sim se o tribunal deu algum tipo de resposta à informação solicitada. Como os dados apresentados foram obtidos junto aos relatórios estatísticos do e-SIC dos próprios Tribunais de Contas, pode haver uma limitação nessa informação.

Os resultados são similares aos encontrados por Rocha et al., (2018), que afirmam que os Tribunais de Contas basicamente, cumprem, ainda que de maneira incompleta, as prescrições normativas previstas na LRF e na LAI. Em termos, portanto, de *accountability*, os TCs ainda não permitem o acompanhamento amplo e fácil das ações que empreendem.

4.2 Transparência Ativa dos Tribunais de Contas – Informações dos Jurisdicionados.

Para verificar a transparência ativa dos Tribunais de Contas (TC's) frente às informações de seus jurisdicionados, foram levantadas se as informações orçamentárias, fiscais e contábeis que os TCs coletam para uso em seus processos internos de fiscalização dos jurisdicionados, como discutido por (AQUINO et al., 2016), estão disponibilizadas para consulta pela sociedade em seus portais de transparência. Ressalta-se que não foi analisada a transparência dos Tribunais de Contas relativas às informações do próprio Tribunal de Contas, como seus gastos, por exemplo.

Os resultados indicam que as informações orçamentárias são coletadas pela maioria dos Tribunais de Contas (Tabela 3). A transparência para a informação orçamentária é elevada, para praticamente todas as informações (100% ou acima de 70% para todos os tipos de informações orçamentárias). Os resultados estão coerentes com a literatura que tem discutido que as

informações orçamentárias ainda fazem parte do maior foco dos Tribunais de Contas (AZEVEDO; LINO, 2018). Apenas uma informação orçamentária analisada não tem sido coletada pelos Tribunais, que se trata das informações sobre créditos adicionais (alterações no orçamento).

Tabela 3 - Transparência das informações orçamentárias

Informações orçamentárias	Não coleta a informação (%)	Sem transparência (o TC coleta a informação e não a disponibiliza) (%)	Possui transparência (permite algum tipo de consulta (individual, global ou por unidade)) (%)
Receita prevista por natureza	0	11	89
Receita arrecadada por natureza	0	0	100
Despesa fixada por natureza	0	22	78
Despesa empenhada por natureza	0	0	100
Despesa liquidada por natureza	0	0	100
Despesa paga por natureza	0	0	100
Créditos adicionais	22	44	34

Nota: número de Tribunais de Contas analisados: 9

A maior transparência está na informação da execução orçamentária, em detrimento da informação sobre estimativa do orçamento. O maior foco sobre a execução (arrecadação das receitas e execução das despesas, através de empenho, liquidação e pagamento) é observada nos dados disponibilizados pelo Sistema de Informações contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI, 2018), que não tem disponibilizado informações sobre receitas previstas e despesas fixadas no orçamento, o que dificulta pesquisas e o controle social.

Em relação às informações fiscais (Tabela 4), a transparência é menor que as informações orçamentárias, e nenhum dos tribunais pesquisados atingiu 100% de divulgação. As informações fiscais são de extrema importância para o controle social, uma vez que elas representam a saúde financeira do órgão público, os desequilíbrios fiscais levam cidades, estados e países a dificuldades em cumprir com seu papel de gestor do dinheiro público (DEBUS; NASCIMENTO, 2001).

As informações com maior nível de transparência referem-se às informações de gastos com pessoal (valores e percentual) e a receita corrente líquida, atingindo 67% de divulgação. Isso decorre da maior importância dada a essas duas informações fiscais, que são as que têm maior aplicação e preocupação para os órgãos públicos (CULAU; FORTIS, 2006).

Alguns resultados são relevantes. Em torno de 88% das informações sobre riscos fiscais não são coletadas, ou não são disponibilizadas pelos Tribunais de Contas. Isso indica que os Tribunais de Contas não têm focado no acompanhamento dessa informação. Os resultados estão de acordo com as discussões de Azevedo; Lino e Aquino (2017) que apresentaram que os municípios têm elaborado os relatórios de riscos fiscais apenas de forma cerimonial, para cumprimento de prazos. A falta de acompanhamento dos Tribunais de Contas pode estar associada com essa situação cerimonial dos relatórios.

Uma das principais informações fiscais é o resultado primário, que é considerado um dos melhores indicadores da saúde financeira dos entes públicos (DEBUS; NASCIMENTO, 2001). Como demonstra a Tabela 4, em torno de 66% dessas informações ou não são coletadas ou não são disponibilizadas para consulta pelos Tribunais de Contas, indicando falta de transparência de informações importantes para o controle social.

Ainda sobre as informações fiscais, a gestão do endividamento (representado pela Dívida Consolidada) não demonstra possuir um acompanhamento efetivo pelos Tribunais de Contas. Em torno de 66% não coletam ou não apresentam essas informações, diminuindo a possibilidade de o controle social atuar sobre essa informação dos municípios.

Tabela 4 - Transparência das informações fiscais

Informações fiscais	Não coleta a informação (%)	Sem transparência (o TC coleta a informação e não a disponibiliza) (%)	Possui transparência (permite algum tipo de consulta (individual, global ou por unidade)) (%)
Resultado nominal	33	33	33
Resultado primário	33	33	33
Dívida Consolidada	22	33	44
Dívida Consolidada Líquida	11	33	56
Gastos com Pessoal – valores	11	22	67
Gastos com Pessoal – percentual	11	22	67
Receita Corrente Líquida	11	22	67
Conteúdo Riscos Fiscais (LDO)	44	44	12
Conteúdo renúncia fiscal (LDO)	44	44	12
Conteúdo despesas continuadas (LDO)	33	44	22

Nota: número de Tribunais de Contas analisados: 9

Outra informação fiscal relevante é a que trata sobre os gastos com pessoal. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece limites de gastos com pessoal no setor público (LC 101, 2000, art. 19). A observância do que prevê a legislação é fator relevante ao controle social, e pesquisas indicam que existe uma parcela importante (mais de 66% no ano de 2016) de prefeituras municipais em desacordo com a lei, ou seja, acima do limite de gastos com pessoal (ALMEIDA et al., 2017), o que demonstra a necessidade da transparência dessas informações. Os resultados mostram que, apesar da importância, 33% dos Tribunais de Contas não coletam eletronicamente ou não disponibilizam essa informação para consulta.

As renúncias de receitas, apesar de seu crescente aumento verificado, e críticas recentes emitidas pelo Banco Mundial pelo seu valor expressivo no Brasil (World Bank Group, 2017), não tem recebido acompanhamento pelos Tribunais de Contas analisados. Isso pode ser observado nos resultados da pesquisa, que mostram que 88% dos TCs analisados não coletam ou não disponibilizam esse tipo de informação.

Referente às informações contábeis observa-se uma maior uniformidade entre os tribunais na coleta e divulgação das informações (Tabela 5). Por outro lado, observa-se uma maior falta de transparência dessas informações. Nesse quesito, 66% dos tribunais não coletam ou não disponibilizam as informações para consulta. Isso torna a situação preocupante uma vez que a divulgação das informações contábeis dos órgãos públicos constitui importante ferramenta de controle social, uma vez que permite que a sociedade exerça papel fiscalizador das ações dos governantes (AUGUSTINHO et al., 2015).

No rol das informações contábeis as informações que demonstra ter uma maior preocupação de coleta e divulgação por parte dos Tribunais de Contas são as informações de dívidas com fornecedores. Tais contas contábeis estão relacionadas à aquisição de bens, serviços e obras, ou seja, está relacionada aos gastos públicos, por esse motivo existe uma preocupação por parte da sociedade com a transparência de tais gastos (TRIDAPALLI; FERNANDES; MACHADO, 2011).

As informações contábeis de Passivos de Longo Prazo atingem 55% de falta de controle e divulgação o que reforça a preocupação com a falta de controle dos Tribunais de Contas com o endividamento dos órgãos públicos, uma vez que os Tribunais de Contas têm o dever de informar aos órgãos públicos, situações de excesso de endividamento (CULAU; FORTIS, 2006).

Tabela 5 - Transparência das informações contábeis

Informações contábeis	Não coleta a informação (%)	Sem transparência (o TC coleta a informação e não a disponibiliza) (%)	Possui transparência (permite algum tipo de consulta (individual, global ou por unidade) (%)
Ativo circulante total	22	44	33
Créditos tributários	33	44	22
Estoques	22	44	33
Ativo não circulante	22	44	33
Ativo imobilizado	22	44	33
Ativo intangível	22	44	33
Dívida ativa	22	44	33
Passivo não circulante total	22	44	33
Fornecedores	11	33	56
Obrigações com empregados	22	44	33
Passivos de longo prazo	11	44	44
Patrimônio Líquido	22	44	33
Notas explicativas	44	33	22

Nota: número de Tribunais de Contas analisados: 9

As informações envolvendo transações com fornecedores atingiram 67% de transparência. Tal reação dos Tribunais de Contas pode estar relacionada com a imposição da LRF em definir normas e regras para a elaboração das demonstrações contábeis (CULAU; FORTIS, 2006), e demonstra o foco nas informações orçamentárias e financeiras, como discutido por Azevedo e Lino (2018).

Os resultados encontrados estão de acordo com os dados apurados em pesquisa realizada por Lock (2003) que afirma que a divulgação das informações contábeis é ainda bastante incipiente. Ressalta-se que o tribunal coleta a informação e executa seu papel fiscalizador em auditar essas informações, mas quando não disponibiliza essa informação para consulta, nesse momento o tribunal não está contribuindo para o controle social, uma vez que a sociedade não tem acesso à informação para exercer seu controle.

Como base nos indicadores e na metodologia usada, a pesquisa apresenta um resultado geral de transparência dos TCs analisados (Tabela 6). Dos 9 tribunais pesquisados apenas o TCE-SC apresentou 100% de transparência, seguido pelo TCE-RS com 80% e o TCM-PA com 77%. Verifica-se que os demais apresentaram menos de 50% de transparência. Tal resultado se compara aos resultados apontados por Marengo e Diehl (2011) que afirma que a divulgação da prestação de contas pelos portais em atendimento a Lei de Responsabilidade Fiscal ainda é insuficiente.

Tabela 6 – Transparência dos Tribunais de Contas

Tribunal de Contas	Tipo de informação analisada							
	Orçamentárias	(%)	Fiscais	(%)	Contábeis	(%)	Total	(%)
TCE-SC	7	100	10	33	13	43	30	100
TCE RS	6	86	5	17	13	43	24	80
TCM-PA	7	100	5	17	11	37	23	77
TCE-RO	6	86	7	23	0	0	13	43
TCE-SP	4	57	7	23	1	3	12	40
TCE-PB	6	86	3	10	0	0	9	30
TCE-MT	7	100	0	0	0	0	7	23
TCE-PE	5	71	0	0	1	3	6	20
TCE-AL	6	86	0	0	0	0	6	20

Nota: (1) O número indica as informações disponibilizadas pelos Tribunais de Contas. (2) Total de informações analisadas: 30

Em face da posição de independência que os Tribunais de Contas têm em suas atividades e principalmente pelas diversas atribuições que lhes são conferidas pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, espera-se que os Tribunais de Contas promovam para a sociedade uma *accountability* capaz de fomentar o controle social (ROCHA, 2013). Porém, os resultados indicam que os Tribunais de Contas analisados não têm fomentado o controle social através da transparência de suas informações.

5 CONCLUSÕES

A análise mostra que a transparência das informações dos jurisdicionados dada pelos Tribunais de Contas tem sido baixa, e realizada de forma cerimonial, mesmo considerando que a legislação determine que os Tribunais de Contas deveriam exercer o papel de fomento ao controle social.

Os Tribunais de Contas têm cada vez mais migrado sua auditoria para processos informatizados, via coleta de dados dos jurisdicionados (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016). Os resultados da presente pesquisa mostram que o foco da transparência dos Tribunais de contas ainda está sobre a informação orçamentária, em detrimento das informações contábeis e fiscais. Alguns Tribunais de Contas nem sequer coletam e analisam eletronicamente informações contábeis e fiscais, limitando-se a analisar as informações orçamentárias, para apuração de limites constitucionais.

Os resultados de baixa transparência indicam a existência de um paradoxo. Ao mesmo tempo que os TCs são responsáveis por fomentar o controle social e cobrar a transparência dos governos, esses não são transparentes em suas ações. Mesmo que os governos locais divulguem as informações em seus portais, a não disponibilização de informações abertas pelos Tribunais de Contas dificulta o controle social, pois, analisar as informações de forma comparativa permitiria aos cidadãos exercer melhores ações de controle. Pode-se citar como interessados nesse tipo de informação a mídia, observatórios sociais e a própria academia, através de suas pesquisas.

A legislação determina que os TCs divulguem em relatórios estatísticos informações completas dos pedidos de acesso à informação, porém, o que a pesquisa encontrou foi relatórios incompletos e desatualizados, elaborados apenas para atender a legislação. Como exemplo, ressalta-se que o último relatório estatístico divulgado pelo TCE-SP refere-se ao ano de 2016.

A utilização das informações estatísticas disponibilizada pelos próprios Tribunais de Contas para avaliar a transparência passiva, foi um limitador, pois, essas informações não demonstram se as solicitações foram atendidas ou se apenas tiveram algum tipo de resposta por parte dos Tribunais de Contas, fica como uma sugestão para pesquisas futuras a análise das respostas dadas pelos Tribunais de Contas aos solicitantes.

Limitações também foram encontradas ao analisar a transparência ativa dos Tribunais de Contas, de modo geral, existe um excesso de etapas e passos que o interessado deve percorrer até encontrar a informação desejada, tal situação, é um empecilho ao controle social, uma vez que faz com que o consultante perca tempo a procura da informação e possa acabar desistindo ou supondo que a informação não exista ou não esteja disponível no site.

Sugere-se que pesquisas futuras avancem nas questões relacionadas à transparência dos Tribunais de Contas, procurando propor fatores que permitam explicar e entender o nível de transparência alcançado, pois, os resultados de divulgação de rankings permitem conclusões limitadas sobre o fenômeno.

A pesquisa traz implicações para a forma como os recursos públicos têm sido aplicados pelos Tribunais de Contas para fins de acompanhamento das informações dos municípios jurisdicionados. Muitos recursos têm sido aplicados para o desenvolvimento de sistemas de coletas de dados pelos Tribunais de Contas, que tem gerado também custos para os jurisdicionados para se manterem em *compliance* com as regras criadas. Pesquisas futuras poderiam analisar o custo envolvido nesse tipo de processo, porém, acredita-se que a maior parte do custo da transparência já foi absorvido por essa etapa. Restaria aos Tribunais de Contas aumentarem a efetividade do uso da informação coletada, que poderia ser ampliada se essas informações fossem prontamente disponibilizadas em formato aberto para o amplo controle social, migrando da ‘velha’ para a ‘nova transparência’ (MEIJER, 2009), mais ativa e participativa, como discutido por Zuccolotto et al., (2015).

REFERÊNCIAS

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, vol. 56, nº 1, p. 57-85, jan/mar 2005.

AQUINO, A. C. B., AZEVEDO, R. R., LINO, A. F. Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios. In: **Anais do International Conference in Accounting da Universidade de São Paulo**, jul 2016

ALMEIDA et al. Gasto Público: uma análise das despesas com pessoal nos municípios paraibanos. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos. Florianópolis, nov 2017.

AUGUSTINHO, S. M.; DE OLIVEIRA, A. G.; GUIMARÃES, I. A. Disclosure e accountability nas demonstrações contábeis públicas como instrumentos de controle social. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, vol 9, nº 2, abr/jun 2015. Doi: <https://doi.org/10.17524/repec.v9i2.1173>.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F. O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas no Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, mai/ago, p. 9-27, 2018. Doi: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13665.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F.; AQUINO A. C. B. Uso Cerimonial do Anexo de Riscos Fiscais na Gestão Municipal. *Anais do International Conference in Accounting* da Universidade de São Paulo, jul 2017

BARRETO, W. S. Tribunais de contas: conceito, funções, competências, histórico, natureza jurídica e acórdão do TCU em anexo. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n. 149. 2016

COELHO, M. C.; DA CRUZ, F.; NETO, O. A. P. A Informação Contábil como Ferramenta de Auxílio no Exercício do Controle Social. **Contabilidade Vista, Revista**, 22(3), p. 163-184. 2011

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R.. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, 12(3), p. 102 – 115, set/dez 2009.

CRUZ, W. G. S.; MACIEL, C.; CASTILHO, F. B. M. DE.; GIRATA, N. N. H.. Um método quantitativo para avaliar a adoção de dados abertos nos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista Brasileira de Sistemas de Informação**, 9(1), p. 33–57. 2016

CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. D. A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública (Vol. 11, pp. 7-10). 2006

ENCCLA. (2016). Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro. Disponível em: <<http://enccla.camara.leg.br/acoes/acoes-de-2016>>. Acesso em 19 fev 2019.

FERNANDES, G. A. A. L.; FERNANDES, I. F. L. A.; TEIXEIRA, M. C. Estrutura de funcionamento e mecanismos de interação social nos tribunais de contas estaduais. **Revista do Serviço Público**, 69, p. 123-150. Doi: <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i0.3585>. 2018

LINO, A. F.; DE AQUINO, A. C. B. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade, Finanças**, 29(76), p. 26-40. 2018

LOCK, F. D. N. (2003). Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/7879>>. Acesso em 19 fev 2019.

MALENA, C.; FORSTER, R.; SINGH, J.. Social Accountability: An Introduction to the Concept and Emerging Practice. *The World Bank*, 31042(76). 2004

MARENGO, S. T; DIEHL, C. A. A possibilidade do controle social mediante o acesso a informações em sites dos municípios gaúchos. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, 14(3). 2011

MEIJER, A.. Understanding modern transparency. *International Review of Administrative Sciences*, 75(2), p. 255–269. 2009

MENDES, R. D. C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil. Disponível em: <https://periodicos.furg.br/sinergia/article/view/1478/639>. Acesso em: 19 fev 2019.

MICHENER, G.; MONCAU, L. F.; VELASCO, R. Estado brasileiro e transparência: avaliando a aplicação da Lei de Acesso à Informação. Rio de Janeiro: *Ed. FGV e Open Society Foundations*. 2015

Ministério Público Federal. *Ranking nacional da transparência*. Disponível em: <<http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br>>. Acesso em jan/2019.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de maio de 2000. **Revista Jurídica da Presidência**, 3(24). 2001

OLIVEIRA DA SILVA, E.; CORRÊA DA SILVA, M. Avaliação da transparência das informações disponibilizadas nos portais eletrônicos (websites) dos tribunais de contas brasileiros com o suporte da Teoria dos Stakeholders. **Revista Perspectivas Contemporâneas**, 13(3), p. 34–52. 2018

PAIVA et al. Análise Normativa da Transparência em um Tribunal de Contas dos Municípios. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, 4(2), p. 173-188. Doi: <http://dx.doi.org/10.17800/aos.v4i2.333>. 2016

RAUSCH, R. B.; SOARES, M. Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, 4(3), p. 23-43. Doi: <https://doi.org/10.17524/repec.v4i3.250>. 2010

RAUPP, F. M.; DE PINHO, J. A. G. Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. **Revista de administração**, 48(4), p. 770-782. Doi: <http://dx.doi.org/10.5700/rausp1120>. 2013

ROCHA, A. C. Accountability: dimensões de análise e avaliação no trabalho dos Tribunais de Contas. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, 16(2). 2013

ROCHA, D. G.; ZUCCOLOTTO, R. A Modernização dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da implantação do PROMOEX nos Tribunais de Contas subnacionais. **Enfoque**, v. 36, n. 3, p. 70, 2017.. Doi: <http://dx.doi.org/10.4025/enfoque.v36i3.32160>

ROCHA et al. A permeabilidade dos Tribunais de Contas brasileiros à participação cidadã e ao controle social. *IX Congresso Internacional em Gobierno Administración y Políticas Públicas GIGAPP*. (Madrid, España) 2018

ROSA et al. A Lei de Acesso à Informação como instrumento de controle social: diagnóstico dos municípios do sul do Brasil à luz do artigo 8º da lei 12527/2011. **Navus-revista de gestão e tecnologia**, 6(1), p. 72-87. 2016

RUDIGER, A. *State of the Field Review: Fiscal Transparency and Accountability*, 2018

SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, 1(1), p. 48-61. 2008

SANTOS et al. Ranking dos tribunais de contas brasileiros: uma avaliação a partir dos padrões web em governo eletrônico. **Revista de Administração Pública**, 47(3), p. 721-744. 2013

SICONFI. (2018). Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br>>. Acesso em fev/2019.

SILVA, F. C. D. C. Controle social: reformando a administração para a sociedade. **Organizações, Sociedade**, 9(24), p. 115-137. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302002000200008>. 2002

SILVA, V. F.; SANTOS, W. J. L. dos. Transparência e controle social na administração pública. **Temas de Administração Pública**, 8(1). 2013

SILVA et al. Um método quantitativo para avaliar a adoção de Dados Abertos nos Tribunais de Contas do Brasil. **iSys-Revista Brasileira de Sistemas de Informação**, 9(1), p. 33-57. 2016

TRIDAPALLI, J. P.; FERNANDES, E.; MACHADO, W. V. Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. **Revista de Administração Pública**, 45(2), p. 401-433. 2011

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, 12(25), p. 137-158. Doi: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p137>. 2015

World Bank Group. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, p. 1–156. Disponível em: <<https://www.worldbank.org>>. Acesso em de fevereiro/2019.