

**UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI**

**Programa de Pós-Graduação em Administração Pública**

**Ervânio Fernandes Matos**

**Transparência Ativa dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e o papel  
do Contador Público**

**Teófilo Otoni  
2018**

**Ervânio Fernandes Matos**

**Transparência Ativa dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e o papel  
do Contador Público**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Administração Pública da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Msc. Ronan Pereira Capobiango  
Coorientador: Prof. Msc. Simão Pereira da Silva

**Teófilo Otoni  
2018**

Ficha Catalográfica  
Preparada pelo Serviço de Biblioteca/UFVJM  
Bibliotecário responsável: Gilson Rodrigues Horta – CRB6 nº 3104

M433t Matos, Ervanio Fernandes.  
2018       Transparência ativa dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia e o papel do contador público. / Ervanio Fernandes Matos. Teófilo Otoni, 2018.  
            95 p. ; il.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri. Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, 2018.

Orientador: Prof. MSc. Ronan Pereira Capobiango.  
Coorientador: Prof. MSc. Simão Pereira da Silva.

1. Transparência. 2. Contabilidade. 3. IFETs. I. Título.

**CDD: 657**

**Transparência Ativa dos Institutos Federais de Educação, Ciência e  
Tecnologia e o papel do Contador Público**

Dissertação apresentada ao  
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA, nível de MESTRADO como  
parte dos requisitos para obtenção do  
título de MAGISTER SCIENTIAE EM  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Orientador (a): Prof. Ronan Pereira  
Capobiango

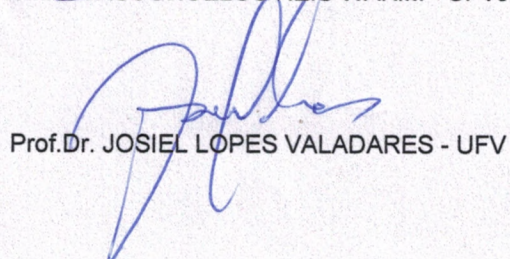
Data da aprovação : 24/08/2018



Prof. RONAN PEREIRA CAPOBIANGO - UFVJM



Prof. Dr. VASCONCELOS REIS WAKIM - UFVJM



Prof. Dr. JOSIEL LOPES VALADARES - UFV

Dedico este trabalho a todos aqueles que acreditam que vale a pena lutar por um mundo melhor.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pela vida, seu amor e fidelidade.

Aos meus pais Elson e Sinhá, pelo amor, pelos ensinamentos, pela formação humana e por terem me conduzido sempre nos melhores caminhos da vida.

À minha esposa Nayara, pelo apoio, companheirismo e paciência.

Ao meu filho Arthur, minha motivação maior, pela paciência diante das minhas ausências e pouca atenção concedida neste período.

Ao meu orientador Prof. Msc Ronan Pereira Capobiango, pelo apoio, dedicação, orientação, competência profissional e contribuição no desenvolvimento deste trabalho. Ao meu coorientador Prof. Msc. Simão Pereira da Silva, pela contribuição tanto no desenvolvimento deste trabalho quanto ao longo da minha vida acadêmica. Ao Prof. Dr. Vasconcelos Reis Wakim pelas sugestões e consultorias (em período de férias) que foram essenciais para o desenvolvimento deste trabalho. À Professora Dra. Elizete Aparecida de Magalhães pela contribuição com sugestões e opiniões. Ao Prof. Dr. Josiel Lopes Valadares, por ter aceitado o convite para contribuir com este trabalho. À Professora Dra. Geórgia Fernandes Barros, pela contribuição no desenvolvimento deste trabalho, pelas palavras de incentivo, pela compreensão, paciência e por sua dedicação enquanto professora e Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública e a todos os professores e ex-professores do Departamento de Ciências Contábeis e Jurídicas da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, pela contribuição na minha formação acadêmica.

Ao IFNMG pelo apoio e contribuição com o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos amigos da minha turma do mestrado que durante estes dois anos compartilharam comigo a realização deste sonho e que fizeram esta trajetória ganhar um especial encanto: Allan, Dayane, Fernanda, Gisa, Jeferson, Kellen, Luana, Luiz, Marcélia e Rhideme.

Por fim, a todos aqueles que contribuíram para o sucesso deste trabalho, em especial aos amigos Contadores do IFNMG.

Quem acredita, sempre alcança!

**Renato Russo**

## RESUMO

O debate acerca da transparência tem despertado a atenção da opinião pública e dos meios acadêmicos, visto que esta contribui no combate à corrupção, proporciona maior legitimidade para as instituições públicas e possibilita a melhor alocação dos recursos públicos. Neste cenário a Contabilidade assume um papel fundamental perante a sociedade, como instrumento de transparência e de controle da gestão fiscal. Neste contexto, o presente trabalho foi realizado a fim de analisar a transparência da gestão fiscal, por meio eletrônico, dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFETs). A pesquisa foi realizada em duas etapas, sendo que na primeira a unidade de análise foi especificamente o Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG) e na segunda etapa os trinta e oito IFETs criados pela Lei 11.892/2008. Os procedimentos para a coleta dos dados foram respectivamente na primeira e segunda etapa da pesquisa as entrevistas semiestruturadas e a Coleta Documental. Para a análise dos dados foi utilizada a técnica da triangulação dos dados, sendo utilizadas a análise descritiva e a análise de conteúdo como técnicas de análise. Na primeira etapa da pesquisa, constatou-se que a atuação do Contador no IFNMG é influenciada pela posição que o mesmo ocupa na estrutura organizacional da instituição e que os mesmos não têm utilizado os sistemas SIAFI e Tesouro Gerencial como ferramentas na promoção da transparência fiscal. Sob a ótica destes profissionais, os instrumentos legais representam os principais avanços relacionados à transparência. Como desafios relacionados à transparência, foram apontados o excesso de atribuições, o baixo quantitativo de servidores na Contabilidade, as demandas excessivas aos profissionais contábeis e a limitação de tempo. Como as principais possibilidades para melhoria da transparência foram apontadas a criação de relatórios periódicos e a capacitação dos profissionais contábeis. Na segunda etapa da pesquisa o Índice de Transparência Pública (ITP) foi utilizado como variável dependente para mensurar o nível de transparência das instituições e por meio de Regressão Linear Múltipla foram testados dezenove argumentos visando identificar quais variáveis influenciam este índice. O modelo foi construído pelo método *Stepwise* e estimado pelo Método dos Mínimos Quadrados (MQO). A pesquisa revela que o valor total de Despesas Correntes, o número de Técnicos Administrativos e a Retenção Fluxo Escolar, foram variáveis significativas para explicar a variação do ITP das instituições. De uma maneira geral, os resultados alcançados pelo estudo apontam que, apesar dos avanços, as instituições analisadas estão distantes da prática de transparência fiscal.

**Palavras chave:** Transparência. Contabilidade. IFETs.



## ABSTRACT

The debate about transparency has attracted public and academic attention, since it contributes to the fight against corruption, provides greater legitimacy for public institutions and enables better allocation of public resources. In this scenario, Accounting plays a fundamental role in society as an instrument of transparency and control of fiscal management. In this context, the present work was carried out in order to analyze the transparency of fiscal management, through electronic means, of the Federal Institutes of Education, Science and Technology (IFETs). The research was carried out in two stages, and in the first stage specifically the Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG) and second stage the analysis unit was the thirty-eight IFETs created by Law 11,892/2008. The procedures for data collection were, respectively, in the first and second stages of the Documentary Collection survey and the semi-structured interviews. The data triangulation technique was used to analyze the data, using descriptive analysis and content analysis as analysis techniques. In the first stage of the research, it was found that the Accountant performance in the IFNMG is influenced by the position that the same occupies in the organizational structure of the institution and that they have not used the SIAFI and Treasury Management as tools in the promotion of fiscal transparency. From the perspective of these professionals, the legal instruments represent the main advances related to transparency. As challenges related to transparency, it was pointed out the excess of assignments, the low number of servers in Accounting, the excessive demands on accounting professionals and the limitation of time. The main possibilities for improving transparency were the creation of periodic reports and the training of accounting professionals. In the second stage of the research, the Public Transparency Index (ITP) was used as a dependent variable to measure the level of transparency of institutions and through Multiple Linear Regression, nineteen arguments were tested to identify which variables influence this index. The model was constructed by the Stepwise method and estimated by the Least Square Method (OLS). The research reveals that the total amount of Current Expenses, the number of Administrative Technicians and the School Flow Retention were significant variables to explain the ITP variation of the institutions. In general, the results achieved by the study indicate that despite the advances, the analyzed institutions are far from the practice of fiscal transparency.

**Keywords:** Transparency. Accounting. IFETs.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 – Área de abrangência do IFNMG .....	44
Figura 02 – Portal de Transparência do IFPB .....	70
Figura 03 - Portal da Transparência do IFPB seção Execução Orçamentária .....	70
Figura 04 – IFPB – destaque Prêmio Transparência .....	71
Quadro 01 - Modelos teóricos de administração pública .....	30
Quadro 02 – Arcabouço legal da transparência no Brasil .....	33
Quadro 03 – Etapas da pesquisa .....	43
Quadro 04 – IFETs que constituem a unidade de análise da pesquisa .....	45
Quadro 05 – Categorias de análise .....	47
Quadro 06 – Metodologia para cálculo do ITP .....	49
Quadro 07 – Metodologia para mensurar o ITP .....	50
Quadro 08 – Argumentos a serem estudados.....	52
Quadro 09 – Perfil dos entrevistados.....	56
Quadro 10 – ITP dos Institutos Federais .....	63
Quadro 11 – Documentos institucionais relacionados à execução orçamentária disponibilizados.....	68
Quadro 12 – Práticas que contribuem na promoção da transparência fiscal .....	69

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Atividades desenvolvidas pelos Contadores .....	57
Tabela 02 – Avanços relacionados à transparência fiscal .....	59
Tabela 03 – Desafios à transparência fiscal .....	60
Tabela 04 – Possibilidades para a promoção da transparência fiscal .....	61
Tabela 05 – Coeficiente de correlação de Pearson .....	65
Tabela 06 – Modelo de Regressão Múltipla .....	66

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIE	<i>Access Info Europe</i>
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLD	<i>Centre for Law and Democracy</i>
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
FIRJAN	Federação das Indústrias do Rio de Janeiro
FMI	Fundo Monetário Internacional
FOIANet	<i>Freedom of Information Advocates Network</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>International Federation of Accountant</i>
IFETs	Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia
IFNMG	Instituto Federal do Norte de Minas Gerais
IndexDUF	Índice de Divulgação das Universidades Federais
ITP	Índice de Transparência Pública
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MQO	Método dos Mínimos Quadrados Ordinários
NPM	<i>New Public Management</i>
NSP	Novo Serviço Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo Geral .....	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	15
1.3 Justificativa.....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO .....	19
2.1. Administração Pública.....	19
2.1.1 Administração Pública Direta e Indireta.....	20
2.1.1.1 Entidades que compõem a Administração Pública Indireta .....	21
2.1.2 Princípios norteadores da Administração Pública .....	22
2.1.3 Controle da Administração Pública .....	24
2.1.4 Administração Pública Contemporânea .....	26
2.2 <i>Accountability</i> : controle e responsabilização na Administração Pública .....	28
2.2.1 <i>Accountability</i> : um conceito em construção.....	28
2.2.2 <i>Accountability</i> : classificações e tipologias .....	29
2.3 Transparência Fiscal na Administração Pública .....	31
2.3.1 Transparência Fiscal: Conceitos .....	31
2.3.2 Instrumentos de transparência da gestão fiscal previstos na LRF .....	32
2.3.3 A Transparência da Gestão Fiscal como pressuposto do Controle Social .....	34
2.4 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a evidenciação contábil na perspectiva da Transparência Fiscal .....	35
2.4.1 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público .....	37
2.4.2 SIAFI e Tesouro Gerencial: Sistemas de informações contábeis e financeiras do Setor Público .....	38
2.4.3 Estudos recentes sobre transparência fiscal.....	39
3. METODOLOGIA DE PESQUISA .....	43
3.1 Classificação da pesquisa .....	43
3.2 Etapas da pesquisa e Unidade de Análise.....	43
3.3 Procedimentos de coleta e tratamento dos dados .....	46
3.4 Índice de Transparência Pública (ITP) como variável dependente .....	48
3.5 Variáveis independentes .....	51
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES .....	55
4.1 Análise do ambiente do IFNMG.....	55
4.2 A transparência fiscal sob a ótica dos Contadores Públicos do IFNMG .....	55
4.2.1 Perfil dos entrevistados.....	56
4.2.2 Atuação profissional do Contador .....	57

4.2.3. Transparência Fiscal: avanços, desafios e possibilidades.....	58
4.3 Transparência Fiscal dos IFETs .....	62
4.3.1 Índice de Transparência Pública .....	63
4.3.2 Análise das Variações no Índice de Transparência Pública (ITP) .....	65
4.3.3 Instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal disponibilizados pelos IFETs .....	68
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	73
REFERÊNCIAS .....	75
APÊNDICE A - ROTEIRO DA ENTREVISTA .....	83
APÊNDICE B - TCLE .....	85
ANEXO I.....	87
APÊNDICE C.....	93

## 1 INTRODUÇÃO

A preocupação com a transparência na Gestão Pública surgiu com a implementação da Administração Pública Gerencial na Inglaterra. Todavia, foi a partir da última década do século XX que a concepção de transparência adquiriu expressão social e passou a compor agenda governamental (HEALD, 2003). O *International Federation of Accountants* – IFAC (2012) destaca que, visando uma relação de confiança com os seus constituintes e reforçando a sua credibilidade, os governos devem implementar arranjos institucionais necessários para melhorar a transparência e a *accountability*<sup>1</sup> do setor público, o que significa fornecer informações claras e abrangentes sobre as consequências das decisões econômicas, políticas e sociais.

De acordo com o IFAC (2012), a transparência e a *accountability* constituem princípios da Governança Pública. A transparência é o meio pelo qual se pode gerar a *accountability* no setor público, e esta por sua vez, está relacionada à prestação de contas que o gestor público deve fazer à sociedade. Desta forma, pode-se inferir que para que haja controle, deve haver transparência (BIZERRA, 2012).

No contexto brasileiro, a transparência dos atos e das contas da gestão pública ganhou maior notoriedade a partir da edição da Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009). Além da LRF, já estão em vigor outros dispositivos legais que tem reforçado a obrigação da Gestão Pública ser transparente perante a sociedade, dentre as quais se destacam a Lei da Transparência (Lei Complementar 131/2009) e a Lei de Acesso a Informação (Lei nº 12.527/2011). Juntamente com a LRF, estes dispositivos obrigam as entidades públicas a divulgarem relatórios periódicos com os resultados da aplicação dos recursos públicos previstos nos instrumentos orçamentários, cujo objetivo é promover o acompanhamento por parte da sociedade da aplicação destes recursos e responsabilizar os gestores que descumprirem as normas (CRUZ et al, 2012).

Neste cenário, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP assume um papel fundamental perante a sociedade, como instrumento de transparência e de controle da Gestão Fiscal, haja vista que compete à CASP a demonstração exata dos atos e fatos pertinentes à gestão pública, evidenciando de forma precisa e acessível a todo cidadão as ações

---

<sup>1</sup> Conforme observa Matias-Pereira (2010), *accountability* pode ser considerado como um conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição das políticas públicas.

governamentais, cumprindo sua finalidade de ciência social (MENDES; OLEIRO; QUINTANA, 2008). De acordo com Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2012), a função social da CASP deve refletir o ciclo da Administração Pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

A Contabilidade deve evidenciar a situação da gestão pública e seus serviços devem ser organizados, de modo a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964). Nesse sentido, todas as instituições públicas da Administração Pública Direta e Indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, devem prestar contas da utilização dos recursos públicos e implementar um novo padrão contábil, com foco na transparência. Dentre estas instituições, apresentam-se os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFETs)<sup>2</sup>, integrantes da Administração Pública Indireta, e, portanto obrigados a disponibilizar para a sociedade, informações referentes à execução orçamentária e financeira, de modo que possibilite o acompanhamento por parte da sociedade, da aplicação dos recursos públicos, bem como incentive a promoção da cidadania fiscal.

Diante do exposto, considerando a transparência e a *accountability* como princípios da boa Governança Pública bem como a importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como mecanismo de transparência fiscal e o papel dos IFETs na construção da cidadania e transformação social, apresenta-se a seguinte questão: Quais são os fatores que contribuem para o nível de transparência ativa dos Institutos Federais e qual o papel do Contador Público?

## **1.2 Objetivos**

### *1.2.1 Objetivo Geral*

Analisar a transparência ativa dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e o papel do Contador Público.

---

<sup>2</sup> Os IFETs, criados pela Lei 11.892 de 29 de dezembro de 2008, são instituições de educação superior, básica e profissional, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, que possuem natureza jurídica de autarquia, detentoras de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar (BRASIL, 2008).



### 1.2.2 Objetivos específicos

- Mensurar o nível e identificar as variáveis determinantes da transparência fiscal ativa dos IFETs;
- Analisar no âmbito do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, a atuação dos Contadores Públicos quanto à utilização de ferramentas na promoção da transparência fiscal;
- Descrever segundo as percepções dos Contadores do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, os avanços, desafios e possibilidades na promoção da transparência.

### 1.3 Justificativa

A transparência apresenta-se como mecanismo que além de pressionar a organização pública a evitar desperdícios, possibilita também uma melhor alocação dos recursos públicos (MPOG, 2012). O debate sobre a transparência tem despertado muita atenção da opinião pública e dos meios acadêmicos. O termo tem sido considerado continuamente como sinônimo de solução para problemas existentes numa ordem democrática (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015). Gama e Rodrigues (2016), corroboram que o tema tem sido objeto de estudos tanto de organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a *International Federation of Accountants* (IFAC), como também de organizações internacionais, especialistas em pesquisas de direito à informação, como a *Freedom of Information Advocates Network* (FOIANet), a *Access Info Europe* (AIE) e a *Centre for Law and Democracy* (CLD).

A transparência pode ser vista como uma ferramenta no combate a corrupção e também como ferramenta que proporciona maior legitimidade para as instituições públicas. Todavia, para que a transparência seja efetiva, é necessária a compreensibilidade por parte dos cidadãos das informações disponibilizadas (HEALD, 2006; 2012). No contexto brasileiro, Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) afirmam que a partir da LRF, a Administração Pública se viu obrigada a dar total transparência à gestão, a fim de instrumentalizar os cidadãos para acompanhar a aplicação dos recursos públicos, sendo que para viabilizar a concretização deste objetivo, as informações contábeis se revelam como atributos de primeira ordem, visto que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público processa a execução do orçamento, produz informações econômicas, orçamentárias, financeiras e físicas acerca do

patrimônio público, possibilitando desta forma, o acompanhamento dos gastos do governo pela sociedade, por meio da devida prestação de contas dos agentes públicos.

Ainda que a revisão da literatura evidencie a relevância da transparência fiscal para a gestão pública, bem como a importância da atuação do Contador Público neste processo, verifica-se a ausência de pesquisas que mensuram o nível de transparência fiscal por meio eletrônico especificamente dos IFETs e, além disso, verifica-se que ainda são incipientes as discussões sobre os fatores que influenciam a transparência fiscal em instituições federais de ensino, com destaque para os estudos de Pessoa (2013) que propôs identificar as variáveis determinantes para tal transparência em Universidades Federais e de Monteiro (2014) Monteiro (2014) que analisou o cumprimento de obrigações vinculadas à transparência ativa em 53 universidades federais.

Neste contexto, justifica-se, no âmbito acadêmico, o desenvolvimento do presente estudo, visto que o mesmo se insere na temática trazendo informações relevantes que corroboram e avançam com as discussões teóricas acerca da transparência fiscal na administração pública e ratifica a importância desta enquanto ferramenta que proporciona maior legitimidade para as instituições públicas e melhoria da qualidade do gasto público.

No âmbito governamental, especificamente no contexto dos IFETs, este estudo se justifica pela possibilidade de levantar reflexões acerca das práticas de transparência fiscal e a relevância destas para a Administração Pública, trazendo à discussão elementos que vão além das exigências legais e que são relevantes no que diz respeito à contribuição da transparência na efetivação de uma gestão mais democrática, eficaz e eficiente, estimulando desta forma, a adoção de ações pelos IFETs que contribuam para uma gestão pública mais transparente e eficiente.

Considerando ainda que o pesquisador é Contador Público de um IFET, a pesquisa também se justifica por razões profissionais e pessoais, haja vista a possibilidade de levantar reflexões quanto o papel do Contador Público na efetivação de práticas de transparência fiscal, de modo a ampliar a percepção da importância deste profissional para as instituições públicas, bem como o atendimento de inquietações do pesquisador que, enquanto profissional da área, objetiva aprofundar seus conhecimentos sobre o tema, visando contribuir com a melhoria da qualidade do gasto público.

Diante do exposto, espera-se que os resultados deste trabalho possam ser utilizados pelas instituições federais de ensino e profissionais contábeis destas instituições para subsidiar o desenvolvimento de ações que contribuam para o estímulo da transparência fiscal, possibilitando o acompanhamento por parte da sociedade da aplicação dos recursos públicos e

incentivando a promoção da cidadania fiscal, e por consequência, a melhoria da qualidade do gasto público.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico tem por objetivo analisar as contribuições teóricas relevantes que são utilizadas para a estruturação deste trabalho. Neste sentido, ele está dividido em quatro seções.

Na primeira seção, é abordada a Administração Pública, onde inicialmente são apresentados conceitos da Administração Pública, os princípios norteadores e as formas de controle em que a Administração Pública está sujeita. Posteriormente, apresenta-se a Administração Pública Contemporânea, que traz como uma das suas características básicas a *accountability*.

A segunda seção apresenta-se a *accountability* como meio de controle e responsabilização da Administração Pública. Inicialmente aborda-se a construção do conceito do termo e posteriormente apresentam-se suas classificações e tipologias.

A terceira seção aborda-se a transparência fiscal na Administração Pública. Inicialmente propõe-se apresentar a conceituação do termo, em seguida são apresentados os instrumentos de transparência da gestão fiscal previstos na LRF, bem como a importância da transparência como pressuposto do Controle Social.

A quarta seção é destinada à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, destacando a utilização da informação contábil na perspectiva da transparência fiscal. Inicialmente é apresentado o conceito de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como seus objetivos. Posteriormente, são apresentadas as Demonstrações Contábeis, como meio pelo qual são evidenciadas as informações acerca dos resultados alcançados pelas entidades do setor público e o SIAFI e Tesouro Gerencial como sistemas que possibilitam o acompanhamento e controle da gestão fiscal.

### 2.1. Administração Pública

A Administração Pública não é simples de ser definida, haja vista que “o conceito de Administração Pública não oferece contornos bem definidos, quer pela diversidade de sentidos da própria expressão, quer pelos diferentes campos em que se desenvolve a atividade administrativa” (MEIRELLES, 2007, p. 83).

Di Pietro (2009) afirma que a expressão Administração Pública é utilizada geralmente em dois sentidos: o subjetivo (formal ou orgânico) e o objetivo (material ou funcional). Onde, no sentido subjetivo, diz respeito aos entes que exercem a atividade administrativa, compreendendo pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos responsáveis por exercer a

função administrativa. Já no sentido objetivo, a Administração Pública designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes, ou seja, consiste na própria função administrativa que compete, predominantemente, ao Poder Executivo.

De acordo com Meirelles (2007), em sentido formal, a Administração Pública consiste num conjunto de órgãos instituídos para alcance dos objetivos do Governo, já no sentido material, consiste no conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral. Para o autor, numa visão global, a Administração é todo o aparelhamento do Estado destinado à realização de seus serviços, objetivando à satisfação das necessidades coletivas.

Para Gasparini (2007), a Administração Pública no sentido formal indica um complexo de órgãos responsáveis por funções administrativas e no sentido material indica um complexo de atividades concretas e imediatas desempenhadas pelo Estado sob os termos e condições da lei, visando o atendimento das necessidades coletivas. Segundo Matias-Pereira (2010, p. 62), “a Administração Pública, num sentido amplo, designa o conjunto de serviços e entidades incumbidos de concretizar as atividades administrativas, ou seja, da execução das decisões políticas e legislativas”.

Di Pietro (2009) ressalta que o Estado às vezes opta pela execução indireta da atividade administrativa, transferindo-a a pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado, que compõem a chamada Administração Indireta. Para um melhor entendimento acerca da Administração Indireta, a subseção seguinte aborda a divisão entre Administração Pública Direta e Indireta, estabelecida pelo Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967.

### *2.1.1 Administração Pública Direta e Indireta*

O Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, que regula a organização da Administração Federal, divide a Administração Pública em direta e indireta. Conforme dispõe em seu artigo 4º, incisos I e II, a Administração direta é a que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. Já a Administração indireta é a que compreende as seguintes categorias de entidades dotadas de personalidade jurídica própria: Autarquias; Empresas Públicas; Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas.

Segundo Di Pietro (2009), assim como ocorre no Decreto-lei n.º 200, a Constituição Federal também usa a expressão administração indireta no sentido subjetivo, para designar o conjunto de pessoas jurídicas, de direito público ou privado, criadas por lei, para desempenhar

atividades assumidas pelo Estado, seja como serviço público, seja a título de intervenção no domínio econômico.

Di Pietro (2009) afirma que embora o Decreto-lei seja aplicável obrigatoriamente à União, ele contém conceitos e princípios que, com algumas ressalvas feitas pela doutrina, se incorporaram aos Estados e Municípios, admitindo aquelas mesmas entidades (Autarquias; Empresas Públicas; Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas) como integrantes da Administração Indireta.

Diante do exposto pode-se afirmar que a Administração Pública direta é o conjunto de serviços integrados na estrutura administrativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E que a Administração Pública indireta é o conjunto de entidades dotadas de personalidade jurídica, que vinculadas à Administração Pública direta desempenham atividades administrativas do governo de forma descentralizada.

#### 2.1.1.1 Entidades que compõem a Administração Pública Indireta

Conforme afirma Di Pietro (2009), a Administração Pública indireta compreende as seguintes categorias de entidades dotadas de personalidade jurídica própria: Autarquias; Empresas Públicas; Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas.

Segundo Mello (2007), as entidades que compõe a Administração Pública indireta são criadas pelo Estado, autorizadas por lei, para auxiliá-lo em suas atividades, onde as Autarquias são pessoas de Direito Público e as Sociedades de Economia Mista, Empresas Públicas e Fundações Públicas são de Direito Privado.

Consideram-se Autarquias de acordo com o artigo 5º Decreto-lei n.º 200/67, o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita própria, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. De forma sucinta, Mello (2007) define autarquias como pessoas jurídicas de Direito Público de capacidade exclusivamente administrativa.

O Decreto-lei n.º 200/67 define Sociedade de Economia Mista como a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

A Empresa Pública é definida pelo Decreto-lei 200/67 como a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da

União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

Por sua vez a Fundação Pública, de acordo com Decreto-lei n.º 200/67, é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

### *2.1.2 Princípios norteadores da Administração Pública*

A Administração Pública, conforme dispõe a CF/1988 em seu artigo 37, seja direta ou 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. Meirelles (2007) ressalta que devido ao nosso regime político, além destes cinco princípios constitucionais, a administração pública obedecerá aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. Estes princípios foram enumerados pelo art. 2º da Lei Federal n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

De acordo com Mello (2007, p. 98), “o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática”. Neste sentido, de acordo com o princípio da Legalidade, o administrador público só pode fazer o que a lei permite. Meirelles (2007) corrobora que pelo princípio da legalidade, entende-se que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar.

O princípio da impessoalidade impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal, e este é unicamente aquele que a norma do Direito indica como objetivo do ato, de forma impessoal (MEIRELES, 2007). De acordo com Di Pietro (2009), a exigência de impessoalidade na Administração, tanto pode significar que este atributo deve ser observado em relação aos administrados como à própria Administração. No primeiro sentido, significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento.



Quanto ao princípio da Moralidade, Meirelles (2007), afirma que este princípio está intimamente ligado ao conceito do bom administrador. De acordo com o mesmo autor, a lei n.º 9.784/99 em seu art. 2º, parágrafo único, inciso IV, consagra o princípio da moralidade administrativa, dizendo que ele significa atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé. Para Mello (2007), pelo princípio da Moralidade, a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos, sendo que violá-los implicará violação ao próprio Direito.

O princípio da Publicidade segundo Mello (2007), consagra o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos. Di Pietro (2009, p. 71) ressalta que o princípio da publicidade exige “a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei”. Meirelles (2007, p. 94) destaca que

a publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza, só se admitindo sigilo nos casos de segurança nacional, investigações policiais ou interesse superior da Administração a ser preservado em processo previamente declarado sigiloso nos termos da Lei 8.159, de 8.1.91, e pelo Dec. 2.134, de 24/01/97.

Quanto ao princípio da eficiência, Meirelles (2007) afirma que este exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Di Pietro (2009) afirma que este princípio tem como objetivo alcançar melhores resultados na prestação do serviço público. A autora ainda destaca que o princípio da eficiência apresenta dois aspectos, podendo ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública.

O princípio da razoabilidade pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, pois visa evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais (MEIRELLES, 2007). Di Pietro (2009) reitera que o princípio da razoabilidade exige proporcionalidade entre os meios de que se utilize a Administração e os fins que ela tem que alcançar, sendo que esta deve ser medida segundo padrões comuns na sociedade em que vive e não pode ser medida diante dos termos frios da lei, mas diante do caso concreto.

O princípio da Segurança Jurídica justifica-se pelo fato de haver mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a consequente mudança de orientação, em

caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior (DI PIETRO, 2009).

Quanto ao princípio da Motivação, Meirelles (2007, p. 101) afirma que “pela motivação o administrador público justifica sua ação administrativa, indicando os fatos (pressupostos de fatos) que ensejam o ato e os preceitos jurídicos (pressupostos de direito) que autorizam sua prática”. Segundo o mesmo autor (2007), a motivação deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, bem como o dispositivo legal em que se funda.

De acordo com Meirelles (2007), o princípio da Ampla Defesa e Contraditório regula na esfera infraconstitucional o cumprimento do disposto na Constituição Federal, em especial no seu art. 5º, LV que assegura o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Conforme afirma Mello (2007, p. 111), “a Administração Pública antes de tomar decisões gravosas a um dado sujeito, deve oferecer-lhe a oportunidade de contraditório e de defesa ampla, no que inclui o direito a recorrer das decisões tomadas”.

“O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência” (MELLO, 2007, p. 93). Para Meirelles (2007, p. 103) “a primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral”.

Por fim, é importante ressaltar que a Administração Pública, além do dever de obedecer aos princípios norteadores estabelecidos na CF/1988, se sujeita “a múltiplos controles, no afã de impedir-se que desgare de seus objetivos, que desatenta as balizas legais e ofenda interesses públicos ou dos particulares” (MELLO, 2007, p. 825).

### *2.1.3 Controle da Administração Pública*

Gasparini (2007, p. 894), define controle como “a atribuição de vigilância orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente”.

Para Di Pietro (2009) o controle da Administração Pública pode ser definido como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. Segundo a autora, o objetivo do

controle é assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade.

A CF/1988, com o objetivo de regulamentar os gastos públicos, estabeleceu em seus artigos 70 a 74, o controle interno e externo, bem como suas finalidades. O controle interno é aquele exercido pela própria Administração (integrantes do aparelho do Poder Executivo), já o externo é efetuado por órgãos alheios à Administração (MELLO, 2007). Para Di Pietro (2009), o controle interno é o controle sobre os próprios atos, já o externo, diz respeito à fiscalização exercida por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário.

De acordo com o artigo 70 da CF/1988, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Neste sentido, Di Pietro (2009), afirma que esse controle interno é feito, normalmente, pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro público e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

Di Pietro (2009), afirma ainda que, em referência ao controle interno, no seu artigo 74 a CF/1988 traz algumas inovações de várias maneiras: ao deixar claro que cada um dos Poderes terá um sistema de controle interno; ao prever que esse sistema se exercerá de forma integrada entre os três Poderes; ao estabelecer a responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle quando, ao tomarem conhecimento de irregularidade, deixarem de dar ciência ao Tribunal de Contas; e finalmente, ao colocar o Tribunal de Contas como uma espécie de ouvidor geral a quem os cidadãos, partidos políticos, associações ou sindicatos podem denunciar irregularidades ou ilegalidades.

Di Pietro (2009) destaca que outro tipo de controle da Administração Pública pode ser mais considerado o mais eficaz, sendo este o Controle Social, que de acordo com Silva (2010, p.17), “é baseado em ações de cidadãos e instituições representativas da sociedade, a exemplo de associações, movimentos sociais e meios de comunicação”.

Arruda e Teles (2010), afirmam que o Controle Social é uma das condições para a existência do Estado Democrático de Direito implantado no Brasil com a promulgação da CF/1988. Ressaltando que o exercício do Controle Social deriva da qualidade do nível de transparência da gestão pública, haja vista que sem a informação (direito fundamental da cidadania) a sociedade ficará a margem do processo e impossibilitada de atuar usando os meios legais previstos. Diante do exposto, verifica-se que a participação popular é a base do

controle social, e este por sua vez, depende fortemente da transparência fiscal da gestão pública.

#### *2.1.4 Administração Pública Contemporânea*

De acordo com Lapsley (2009), vários países como o Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia têm buscado formas eficientes de gestão, o que se denominou de Nova Administração Pública, a *New Public Management* (NPM). Para o autor, dentre as especificidades da NPM destacam-se: o estilo de gestão semelhante ao do setor privado; explícitos padrões de mensuração de sucesso e de performance; e a ênfase no controle de resultados.

Hood (1995) afirma que a nova administração pública aplica conceitos e técnicas desenvolvidos com sucesso pela iniciativa privada, visando obter maior eficiência e efetividade no alcance dos objetivos das entidades públicas. O autor ainda ressalta que a nova administração pública substitui o foco nos processos para o controle de resultados. Bresser-Pereira (2005) corrobora afirmando que à nova administração pública não basta ser efetiva em combater o nepotismo e a corrupção, mas que, tem que ser também eficiente no provimento de bens públicos e semipúblicos.

Kettl (2005, p. 75) destaca que “desde os primeiros anos 80, vê-se crescer em todo o mundo uma onda global de reforma do setor público. Praticamente todos os governos têm empreendido esforços para modernizar e agilizar a administração pública”. Para o autor, a reforma do setor público tornou-se um fenômeno universal, pois em todo o mundo, cidadãos e representantes eleitos parecem ter chegado a conclusão de que o tamanho do seu país é grande demais e precisa ser reduzido, e de que a administração pública é cara e deve ser modificada para oferecer maior eficiência e eficácia.

Em análise da reforma do serviço público no Reino Unido, Jenkins (2005) aponta que os sinais de melhoria são relativamente claros e os serviços estão melhorando em rapidez, eficiência e honestidade. A autora alerta que houve um progresso real, no entanto, ainda há um longo caminho a percorrer. Richardson (2005) aponta que na Nova Zelândia as reformas foram de maior alcance e mais ambiciosas em comparação com outras do mesmo tipo no mundo. Para a autora, as lições mais valiosas destas reformas foram: melhores resultados virão de uma estrutura conceitual coerente implementada em todo o setor público; as políticas do setor privado necessitam ser coerentes com a reforma do setor público; um enfoque

baseado em *outputs* dá aos políticos condições de controlar firmemente os recursos do setor público.

Capobianco et al (2010) alertam para as peculiaridades dos perfis dos países que devem ser levadas em consideração ao se propor alteração que interfere na vida social de todos que compõem o Estado. Neste sentido, os autores corroboram que no contexto da administração pública brasileira, verifica-se a tentativa de eliminar práticas cujas aplicações se apresentam esgotadas, mas, ainda não foi possível eliminar de fato alguns traços como por exemplo o patrimonialismo.

Para Klering, Porsse e Guadagnin (2010, p. 5) “importantes tendências de administração pública brasileira mostram-se mais evidentes, que não abandonam aprendizagens anteriores, mas que propõem novas soluções de administração para os novos tempos”. Neste sentido os autores apresentam a vertente societal, que propõe um novo modelo de gestão pública, que de acordo com Paes de Paula (2005), insere-se na perspectiva de uma gestão social, na qual o indivíduo participa decidindo seu destino como pessoa, eleitor, trabalhador ou consumidor. Capobianco et al (2010) apontam a administração pública societal, sob a égide do Novo Serviço Público (NSP), como uma vertente alternativa para a gestão pública.

Denhardt e Denhardt (2000) destacam sete princípios orientadores do NSP: servir em vez de dirigir; o interesse público é o propósito, não o subproduto; pensar estrategicamente, agir democraticamente; servir cidadãos, não consumidores; a responsabilização não é simples; valorizar as pessoas, não somente a produtividade; valorizar a cidadania e o serviço público mais do que o empreendedorismo. Os autores ainda destacam que no novo NSP, conceitos como cidadania, *accountability*, controle social são essenciais para a construção do bem comum.

Para permitir que o bem comum prevaleça sobre os interesses de pessoas ou grupos, a Governança Pública surge como o sistema que determina o equilíbrio de poder entre os envolvidos, cidadãos, governantes, alta administração, gestores e colaboradores (MATIAS-PEREIRA, 2010). Para o Tribunal de Contas da União – TCU (2014) a Governança Pública tem como propósito conquistar e preservar a confiança da sociedade, por meio de conjunto eficiente de mecanismos, a fim de assegurar que as ações executadas estejam sempre alinhadas ao interesse público. Conforme sugerido pelo Banco Mundial, são princípios da boa governança: a legitimidade, a equidade, a responsabilidade, a eficiência, a probidade, a transparência e a *accountability*.

## **2.2 *Accountability*: controle e responsabilização na Administração Pública**

### *2.2.1 Accountability: um conceito em construção*

De acordo com Sinclair (1995), o conceito de *Accountability* é complexo e multifacetado, podendo assumir diferentes significados. Contudo, para a autora, o termo pode ser entendido como um modelo de responsabilização que requer daqueles com autoridade delegada informações acerca da utilização de recursos para alcance de determinados fins. Armstrong (2005) define *Accountability* como a obrigação por parte dos funcionários públicos em prestarem informações acerca do uso de recursos, com a possibilidade destes serem responsabilizados, caso não cumpram os objetivos de desempenho declarados.

Schedler (1999) afirma que a necessidade da utilização da *Accountability* como instrumento de cobrança de respostas dos governantes, foi consequência das deficiências nas informações prestadas ao público. O autor ressalta que a necessidade de *Accountability* é consequência da opacidade do poder. Para o autor, a essência da política é o poder e este precisa ser controlado. Para tanto, é necessária informação, justificação e punição, que constituem as três dimensões da *Accountability*. Ainda segundo Schedler (1999), o termo *accountability* pode ser diferenciado em dois sentidos: a obrigação dos agentes informar e justificar perante o público suas ações; e a capacidade das agências estatais fazer cumprir a lei e de sancionar aos que a descumprir.

No início dos anos 90, Campos (1990) por meio do estudo “*Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português?” apontava a ausência de uma palavra capaz de traduzir para língua portuguesa o termo *accountability*. Para a autora, naquele momento qualquer tentativa apressada de cunhar uma palavra seria desprovida de significado, pois esta não faria parte da nossa realidade. Além disso, Campos (1990) destacava que as possibilidades de estímulos para tornar a administração pública amena a controles políticos estavam relacionadas a três chances: o despertar dos brasileiros e a organização para exercício do controle político do governo; remodelação do aparato governamental voltada para descentralização e transparência para os cidadãos; e substituição de valores tradicionais que têm apoiado o formalismo democrático por valores sociais emergentes.

Pinho e Sacramento (2009) por meio do estudo intitulado “*Accountability*: já podemos traduzi-la para o português?” buscaram verificar se as alterações políticas, sociais e institucionais ocorridas no Brasil nos vinte anos subsequentes ao trabalho desenvolvido por Anna Maria Campos contribuíram para que a tradução da palavra *accountability* germinasse

no solo brasileiro. Os autores destacam que avanços foram realizados e que estamos perto da tradução, todavia, ainda longe de construir uma cultura de *accountability*. De forma otimista e sucinta, os autores afirmam que o conceito está em construção.

Albuquerque et al (2007) reiteram que o termo *accountability* surgiu em meados dos anos 1980 em países de língua inglesa e não existe uma tradução exata para o português. No entanto, este termo está relacionado ao dever de prestar contas, ao dever de transparência e ainda ao dever de eficiência daqueles responsáveis pela realização da atividade financeira do Estado. Rocha (2008) afirma que ainda que o termo não tenha tradução para o português, o mesmo é largamente empregado no Brasil e é possível entender *accountability* como sendo a responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

Para Pinho e Sacramento (2009, p. 1348), “*accountability* encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva”. Matias-Pereira (2010, p. 71) por sua vez define *accountability* como sendo um “conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição das políticas públicas”.

### 2.2.2 *Accountability: classificações e tipologias*

O'Donnell (1998) estabeleceu duas classificações de *accountability*: Vertical e Horizontal. A vertical demonstra a relação hierárquica entre o detentor do poder e quem delega o poder. Neste sentido, o autor afirma que as eleições constituem o principal canal da *accountability* vertical, haja vista que por meio destas, os eleitores podem por meio do voto punir (retirando o poder) ou premiar (mantendo o poder) candidatos. Quanto à *accountability* horizontal, O' Donnell (1998) entende que esta está condicionada a existência de agências estatais legalmente habilitadas, dispostas e capacitadas a tomar medidas que vão desde a supervisão de rotina até sanções penais ou *impeachment* em relação a possíveis ações ilegais ou omissões de outros agentes ou agências do estado. Rocha (2011, p. 86) sintetiza as classificações propostas por O'Donnell afirmando que “a *accountability* vertical é produto da ação política do cidadão e da sociedade, enquanto a *accountability* horizontal é produto de agências internas ao estado”.

Considerando que O'Donnell (1998) expõe que não é claro até que ponto as eleições

que ocorrem de tempos em tempos são efetivas enquanto mecanismos de *accountability* vertical, alguns autores, como Smulovitz e Peruzzotti (2000), defendem a expansão do conceito, incluindo o que chamam de *accountability* social, que no entendimento dos mesmos, constitui um mecanismo de controle vertical, mas não eleitoral, que se baseia nas ações de associações, movimentos dos cidadãos, mídia, que objetivam expor transgressões governamentais, trazendo novas questões para a agenda pública ou ativando operações horizontais das agências. Para Rocha (2011), a *accountability* social é aquela exercida diretamente pela sociedade (cidadãos e entidades da sociedade civil, inclusive imprensa) sobre os agentes públicos eleitos, nomeados e permanentes.

Segundo Rocha (2011, p. 83), a *accountability* “é concebida com base em variados espaços e modelos, e não pode ser vista como um fenômeno único ou mesmo homogêneo e isolado do contexto administrativo que lhe dá sustentação”. Além disso, conforme demonstrado no Quadro 01, o autor defende que as concepções de *accountability* podem ser agrupadas em três planos, a depender do modelo teórico da Administração Pública: o hierárquico; o das regras de mercado; e o dos valores democráticos.

**Quadro 01** – Modelos teóricos de administração pública

<b>Modelo</b>	<b>Concepção</b>	<b>Abordagem</b>	<b>Responsabilidade dos administradores</b>	<b>Caracterização do Processo de Accountability</b>
<b>APT</b>	Hierárquica	Conformidade	Pela implementação das políticas públicas perante os líderes políticos eleitos	Accountability de processos
<b>NGP</b>	Regras de Mercado	Resultados	Pelos resultados das políticas públicas perante os líderes políticos eleitos	Accountability de resultados
<b>NSP</b>	Valores democráticos	Multifacetada	Por cumprir a lei; manter uma postura ética; defender o interesse público e os princípios democráticos; e atender ao interesse dos cidadãos	Accountability democrática

**Fonte:** Rocha (2011)

Rocha (2011) destaca que as abordagens da *accountability* nos modelos apresentados não são exclusivas e nem mutuamente excludentes. Ainda que no modelo tradicional da Administração Pública, a ênfase da *accountability* seja dada aos processos, nada impede que os resultados sejam também *accountable*. Do mesmo modo, na Nova Gestão Pública, a ênfase da *accountability* se dá nos resultados, todavia, não há qualquer impedimento para que os processos também sejam *accountable*.

Em síntese, a *accountability* é a marca da governança democrática (BOVENS, 2003) e



se por um lado, ela é fundamental para a preservação da democracia, por outro ela requer a participação da sociedade para que se realize, para tanto, é necessário que informações pertinentes e adequadas estejam à disposição dos cidadãos (ROCHA, 2011; 2013).

Neste contexto, conforme afirma Armstrong (2005), a *accountability* depende da existência da transparência. Fox (2007) corrobora afirmando que os conceitos de transparência e *accountability* são intimamente relacionados, haja vista, que é necessária transparência para produzir *accountability*. Do mesmo modo Meijer (2009) ressalta que a transparência pode melhorar o governo, reduzindo a corrupção e aumentando a *accountability* para os cidadãos. Ball (2012) por sua vez, destaca que a confiança e *accountability*, somente serão alcançadas se existir transparência.

## **2.3 Transparência Fiscal na Administração Pública**

### *2.3.1 Transparência Fiscal: Conceitos*

A preocupação em possibilitar aos cidadãos maior conhecimento sobre a qualidade da Administração Pública, visando avaliar com critérios mais realistas o desempenho dos políticos, punindo-os em caso de envolvimento comprovado em atos de corrupção, bem como outras formas de condutas ilegais ou antiéticas, foi um dos principais motivos que impulsionou as discussões e o aumento das iniciativas em torno de uma maior transparência na gestão pública (FOX, 2007).

Para Meijer (2009), a transparência não é algo novo, no entanto, o tema está em evidência, visto que a sociedade está cobrando mais dos gestores públicos. Todavia, Zuccolloto (2014) destaca que o conceito de transparência relacionado à política e governo, não é fácil de ser encontrado em dicionários e que sua história não é clara e nem disponível. Porém, no meio acadêmico, o termo e seu significado parecem ser objeto de discussão, ao menos em tempos mais recentes.

Segundo Armstrong (2005), a transparência pode ser entendida como o acesso irrestrito dos cidadãos a informações oportunas e confiáveis a respeito das decisões e desempenho da Administração Pública. O autor ressalta a responsabilidade dos funcionários públicos em prestar informações acerca do uso dos recursos públicos. Para o autor, além de ser um pré-requisito, a transparência tornou-se uma pedra fundamental de uma boa governança.

De acordo com a organização *Transparency International* (2009, p. 44), “(...)

transparência é a qualidade de um governo, empresa, organização ou pessoa de ser aberta na divulgação de informações, normas, planos, processos e ações”. A organização ainda destaca como regra geral, a obrigação de funcionários públicos, gerentes/diretores de empresas/organizações e conselhos de administração agir de forma visível, previsível e compreensível na promoção da participação e da responsabilidade.

Especificamente a respeito da transparência fiscal, Heald (2003, p. 725) destaca que "o termo fiscal é utilizado em seu sentido mais amplo, referindo-se às dimensões macro e micro do orçamento público, em especial das suas despesas e receitas". Neste sentido, Suzart (2011) defende que numa visão restrita, a transparência fiscal está relacionada com as atividades realizadas pelos governos para tornarem públicas as informações sobre a gestão dos recursos que a sociedade destina ao Estado e de modo mais amplo, representa um canal de comunicação, pelo qual anseios da população são captados pelo governo e políticas públicas são explicadas por este detalhadamente. Heald (2003) ainda destaca que a uma maior transparência fiscal é vista por seus defensores como uma forma de aperfeiçoar os mecanismos de governança, promovendo a estabilidade fiscal, melhorando o funcionamento do setor público e promovendo a melhoria do ambiente econômico para o setor privado.

### *2.3.2 Instrumentos de transparência da gestão fiscal previstos na LRF*

“A transparência nas atividades do governo e das agências de serviço público tornou-se uma condição indispensável, legislada pelas leis de acesso à informação em muitos países” (PASQUIER; VILLENEUVE, 2007, p. 147). Neste cenário, Wright (2013) desta que o Brasil nos últimos anos vem passando por uma reforma no que se refere ao direito de acesso à informação. Para os autores, com o novo contexto regulatório, o acesso à informação torna-se regra e o sigilo a exceção.

A CF/1988 assegura em seu art. 5º, XXXIII o direito do cidadão de amplo acesso às informações públicas:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à sociedade e do Estado.

Além da previsão constitucional do direito ao acesso a informações públicas, compõem o arcabouço legal da transparência no Brasil, conforme demonstrado no Quadro 02: Lei nº 9.755/1998; Lei Complementar nº 101/2000; Lei Complementar nº 131/2009; Decreto Federal nº 7.185/2010; Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI).

**Quadro 02** – Arcabouço legal da transparência no Brasil

Lei nº 9.755/1998	Dispõe sobre a criação de <i>homepage</i> na internet, pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para divulgação de informações financeiras dos entes públicos
Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF)	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, por meio de ações planejadas e transparentes
Lei Complementar n.º 131/2009 (Lei da Transparência)	Acrescentou dispositivos à LRF, a fim de determinar a disponibilização em tempo real de informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes federados;
Decreto Federal n.º 7.185/2010	Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle a ser adotado como forma de assegurar a transparência
Lei n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI)	Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos entes federados, objetivado garantir o acesso a informações previsto na CF/1988.

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

A promulgação da LRF foi um marco no contexto brasileiro. Para Silva e Bonacim (2010), a LRF foi criada com o objetivo de suprir as lacunas existentes na administração pública até então; corrigir os hábitos e os vícios da administração pública, acumulado ao longo dos anos. A LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a transparência e a responsabilidade na gestão fiscal, conforme estabelecido no primeiro parágrafo do seu artigo primeiro:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Segundo Luque e Silva (2004), com a aprovação da LRF criou-se um arcabouço institucional, visando minimizar condutas indesejáveis dos gestores públicos e ampliar a eficiência do processo orçamentário governamental equilibrado. Os autores ressaltam que para difundir a prática de gestão fiscal responsável, a LRF possui cinco objetivos: planejamento fiscal; disciplinamento do uso dos recursos públicos no último ano de mandato; definição de condições para o endividamento e gasto financeiro público; definição de limites de gastos com pessoal, incluindo previdência, por nível de governo e pelos diversos poderes; por fim, a incorporação da transparência e a participação popular na gestão fiscal.

Especificamente a respeito da transparência da gestão fiscal, a LRF estabelece em seu artigo 48 os seguintes instrumentos aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o

Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e as versões simplificadas desses documentos.

De acordo com o parágrafo único, inciso II, do artigo 48 da LRF, a transparência da gestão fiscal também será assegurada mediante liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. Neste sentido, de acordo com o artigo 48-A da LRF, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Ao divulgar nos portais eletrônicos informações relacionadas à execução orçamentária e financeira, além de cumprir as exigências legais, os entes da federação contribuem para o incremento da transparência fiscal e do Controle Social.

### *2.3.3 A Transparência da Gestão Fiscal como pressuposto do Controle Social*

O controle, seja ele interno ou externo conforme estabelecido na CF/1988 em seus artigos 70 a 74, assumiu um importante papel na Administração Pública, pois possibilita a defesa dos direitos e garantidas dos administrados e verifica a efetividade dos atos praticados pelos gestores públicos. Di Pietro (2008) reitera que, o controle da Administração Pública é de competência do Estado, mas o administrado participa dele na medida em que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo.

Arruda e Teles (2010) ressaltam que o exercício do Controle Social deriva da qualidade do nível de transparência da gestão pública, haja vista que sem a informação (direito fundamental da cidadania), a sociedade ficará a margem do processo e impossibilitada de atuar usando os meios legais previstos. Neste sentido, a participação popular é a base do controle social, e este por sua vez, depende fortemente da transparência fiscal da gestão pública.

Khair (2001) ressalta que a transparência é concretizada com a ampla divulgação dos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem identificar as receitas e despesas executadas pela Administração Pública. Para Nascimento e Debus (2002, p. 11), “a transparência será alcançada através do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público”. Luiz, Pires e Deschamps (2003) corroboram afirmando que a transparência tem por objetivo garantir a todos os cidadãos, individualmente ou por meio das diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações praticadas pelos governantes. Todavia, Heald (2006) alerta que para haver transparência efetiva, é necessário que os usuários das informações governamentais sejam capazes de processá-las, compreendê-las e utilizá-las.

Heald (2006) ainda ressalta que se a informação disponibilizada não for compreendida pelo cidadão, houve a intenção de ser transparente por parte do governo, mas o objetivo não foi atingido. Neste sentido, Lourenço (2013) enfatiza que para atender as necessidades informacionais mais detalhadas acerca da gestão dos recursos públicos por parte dos cidadãos, os governos não se podem limitar a criar “portais de transparência” ou “portais de dados abertos” onde são disponibilizados grandes quantidades de dados, é necessário que as estratégias de transparência têm de estar preparadas para responder a diferentes cenários de procura de informações por parte dos *stakeholders*.

#### **2.4 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a evidenciação contábil na perspectiva da Transparência Fiscal**

Hood (1995) destaca que sob a ótica da transparência, a contabilidade constitui-se num elemento chave, visto que possibilita por meio de técnicas contábeis consagradas, o acompanhamento mais de perto das atividades das instituições. Chan (2003) afirma que a contabilidade deve cumprir sua função social e, especificamente na esfera governamental, esta objetiva a gestão e proteção do dinheiro público, bem como a *accountability*. Para Eirado (2010), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP é o meio por excelência de registro e comunicação dos atos da gestão.

Lima e Castro (2007) definem a CASP como a especialização da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações, conceitos, princípios e normas contábeis de uma entidade governamental, de modo a oferecer à sociedade, informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública. De acordo com o CFC (2012, p. 6), “é o ramo da ciência

contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Silva (2009) afirma que a CASP objetiva fornecer à administração informação sobre a organização e execução do orçamento; variações patrimoniais do Estado; normas para a prestação de contas do Governo e dos responsáveis por bens e valores; controle de custos e eficiência do setor público. O autor ainda destaca que a CASP atua como um sistema que integra registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com a finalidade de evidenciar as movimentações do patrimônio público em sua totalidade, visando subsidiar a prestação de contas pelo gestor público.

Kohama (2012) destacando a complexidade da CASP reitera que esta tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, por meio do Sistema Contábil Público. O mesmo autor define o Sistema Contábil como a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

De acordo com a STN (2017),

a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) tem como objetivo fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social.

Para Ferreira e Cruz (2008, p. 5), a informação prestada pela Contabilidade Pública “adquire maior relevância quando analisada sob a ótica da transparência. Por meio de um de seus princípios, o da evidenciação, a contabilidade assume a tarefa de oferecer à população informações dispostas de forma clara e objetiva, passíveis de serem compreendidas e utilizadas pela mesma”. Silva (2009) destaca que a Contabilidade a cada encerramento de exercício financeiro deve proceder com o levantamento das demonstrações contábeis e estas fazem parte da prestação de contas a ser apresentada aos órgãos institucionais do Poder Legislativo e Tribunal de Contas, bem como também aos diversos usuários.

Nesse sentido, a Contabilidade Pública representa fator de proteção ao patrimônio público, na medida que gera informações que permitam a adequada tomada de decisão pelo gestor público e contribuam para monitoramento da responsabilidade fiscal requerida do gestor, objetivando uma administração responsável e transparente, permitindo o conhecimento

dos resultados por parte da sociedade (MENEZES; SANTOS; CARVALHO, 2015).

#### *2.4.1 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público*

A Demonstração Contábil consiste na técnica contábil que evidencia informações acerca dos resultados alcançados e dos aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público, bem como suas mutações (CFC, 2008). Conforme STN (2017), as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16.6(R1) e LRF, sendo elas: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (BRASIL, 1964). De acordo com Lima e Castro (2007), o objetivo do Balanço Orçamentário consiste em demonstrar as receitas previstas e as despesas autorizadas em confronto com as receitas e as despesas realizadas, onde se pode avaliar pelo confronto das receitas o grau de planejamento e o desempenho da arrecadação em determinado período e pelo confronto das despesas, analisar a postura da administração pública frente à autorização legislativa e a quantidade das estimativas de gastos por programas e estruturas administrativas. De acordo com o CFC (2009), o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário, sendo estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (BRASIL, 1964). Para Silva (2009) o Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira discriminando a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada por destinação de recurso; as transferências ativas e passivas; e o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

O Balanço Patrimonial demonstra: O Ativo Financeiro e Ativo Permanente; o Passivo Financeiro e Passivo Permanente; o Saldo Patrimonial; e as Contas de Compensação (BRASIL, 1964). É o demonstrativo que apresenta a situação estática dos bens, direitos e obrigações, indicando o valor do saldo patrimonial da entidade (LIMA; CASTRO, 2007).O

Balço Patrimonial evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública (CFC, 2008).

A Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. De acordo com o CFC (2009), a DVP evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.

A Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) evidencia as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, possibilitando aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos (CFC, 2008).

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação ocorrida nos componentes do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros (CFC, 2013).

#### *2.4.2 SIAFI e Tesouro Gerencial: Sistemas de informações contábeis e financeiras do Setor Público*

Lima e Castro (2007) discorrendo sobre as prescrições do Banco Mundial para sistemas de informações contábeis e financeiras do Setor Público destacam no Brasil, a utilização do SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, pelas entidades governamentais no âmbito do governo federal. De acordo com os autores, o SIAFI é um sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta Federal, das Autarquias, Fundações e Empresas Públicas Federais e das Sociedades de Economia Mista contempladas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União.

Para Filho e Naves (2014) o SIAFI se apresenta como uma ferramenta estratégica que possibilita o acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos centrais, setoriais e executores da administração pública federal dos poderes executivo, legislativo e judiciário. Com esta ferramenta, a responsabilização e a prestação de contas podem ser fortalecidos, haja vista que possibilita o registro e transparência dos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Estado.

De acordo com a STN (2017), o SIAFI, desenvolvido em conjunto com o SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados e implantado em janeiro de 1987, trata-se de uma



ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União. A STN ainda destaca que desde a sua criação, o SIAFI tem alcançado satisfatoriamente seus principais objetivos, que são:

- prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.

Em 2015, um novo sistema foi lançado para realizar consultas de informações do SIAFI: o Tesouro Gerencial. O novo sistema visa atender às demandas de informações gerenciais e subsidiar o aperfeiçoamento do processo de tomada de decisões. O Tesouro Gerencial, construído em uma plataforma de *business intelligence*, possibilita a obtenção de informações, por meio da geração de relatórios gerenciais, a partir dos dados da execução orçamentária, financeira e contábil e traz como benefícios: ampliação expressiva da abrangência e a atômica dos dados; a geração de relatórios dinâmicos; a modularidade; a construção de documentos complexos e painéis; e o agendamento de consultas (STN, 2017).

#### 2.4.3 Estudos recentes sobre transparência fiscal

Pesquisas empíricas sobre transparência fiscal têm ganhado maior atenção no meio

acadêmico (RIBEIRO; ZUCCOLOTTO, 2012). No contexto do Brasil, encontram-se estudos que têm como principal abordagem mensurar o nível de transparência a nível subnacional (SACRAMENTO; PINHO, 2007; FERREIRA; CRUZ, 2008; CRUZ et al, 2012; ROSSONI, 2013). Há também trabalhos (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009; WRIGHT, 2013; REIS; FERREIRA; FERREIRA, 2017) que tem como abordagem identificar fatores que possivelmente influenciam a transparência, todavia, com foco nos governos subnacionais. Alguns trabalhos (PESSOA, 2013; MONTEIRO, 2014; GAMA; RODRIGUES, 2016) são desenvolvidos especificamente no âmbito das instituições de ensino.

Cruz et al (2012) buscaram verificar, por meio do Índice de Transparência da Gestão Pública Municipal (ITGPM), 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. Os resultados do estudo indicam a existência da associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações acerca da gestão pública.

Wright (2013) buscou analisar quais fatores são determinantes para a transparência fiscal ativa dos governos municipais brasileiros. Para tanto, utilizou o Índice de Transparência Pública da Associação Contas Abertas (ITP) como variável dependente. De acordo com autor, municípios menores e municípios localizados nas regiões norte e nordeste do país, apresentam maior dificuldade para viabilizar a transparência ativa. Quanto aos fatores determinantes da transparência fiscal ativa, o autor destaca que as variáveis urbanização, idade, educação, receita tributária e renda (PIB) apresentam correlação estatisticamente significativa com o ITP.

Ribeiro e Zoccolotto (2013), por meio do Índice de Transparência Fiscal dos Municípios (ITFm), buscaram identificar quais fatores influenciam o nível de transparência eletrônica dos municípios brasileiros. De acordo com o estudo dos autores, a transparência fiscal está associada a melhores indicadores de desenvolvimento socioeconômico e fiscal. Além disso, os autores destacam que a melhor gestão dos recursos públicos destinados a gastos sociais são mais relevantes que quantidade de dinheiro investido nestas rubricas, indicando desta forma, a importância de ser avaliar a qualidade do gasto efetuado e não a quantidade do que foi gasto.

Zuccolotto e Teixeira (2015) analisaram as variáveis que afetam o índice de transparência fiscal dos estados. Os autores utilizaram o Índice de Transparência Pública da Associação Contas Abertas como variável dependente. Os resultados do estudo apontaram que as variáveis fiscais e socioeconômicas explicam o nível de transparência dos Estados brasileiros.

Reis, Ferreira e Ferreira (2015) analisaram os fatores determinantes da transparência orçamentária pública em diversos países. Por meio do método de correlação de Pearson e a Regressão Linear Múltipla para determinar as variáveis que influenciam nos níveis de transparência dos países, os resultados da pesquisa demonstraram que o nível de educação, a percepção da corrupção e a adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPAS) têm um poder de explicação de 63,8% das variações do nível de transparência.

Especificamente no âmbito das instituições de ensino, Pessoa (2013) propôs medir o grau de transparência de informações nos portais eletrônicos das universidades federais brasileiras e identificar as variáveis determinantes para tal transparência. Num primeiro momento, procedeu-se à elaboração de um Índice de Divulgação das Universidades Federais (IndexDUF). Posteriormente foram testadas 15 hipóteses para verificar quais variáveis são relevantes para explicar a transparência nas universidades federais. De acordo com os resultados do estudo, as universidades do Sul e Sudeste tendem a ser mais transparentes que as universidades das demais regiões. E as variáveis Tamanho do corpo docente, Tamanho do corpo técnico-administrativo, Qualidade da graduação, Qualidade da pós-graduação e Qualificação dos docentes são as variáveis determinantes da transparência.

Por sua vez, Monteiro (2014) analisou o cumprimento de obrigações vinculadas à transparência ativa em 53 universidades federais. Os resultados demonstram que as instituições estão distantes da prática de transparência ativa, consequência de problemas administrativos, políticos ou organizacionais e também pela falta de cultura da informação nessas instituições. A autora ainda ressalta o comodismo das instituições, visto que falta ao cidadão um maior envolvimento na cultura do acesso à informação.

Gama e Rodrigues (2016) ao analisarem os desafios da transparência fiscal em uma instituição de ensino apontam que o maior desafio para a transparência fiscal é a falta de infraestrutura dos sistemas de informação e demais tecnologias. Dentre outros desafios apontados pelo estudo, estão o aumento da carga de trabalho do servidor público, falta de treinamento para a execução do trabalho, má utilização das informações obtidas e uso indevido dessas informações pela imprensa. As autoras destacam ainda que a falta de apoio do governo faz com que cada instituição planeje e promova suas próprias ações objetivando a transparência fiscal.

Conforme visto, estudos sobre transparência fiscal no âmbito das instituições públicas de ensino ainda são incipientes, evidenciando desta forma uma lacuna de conhecimento a ser preenchida. Neste contexto, o presente estudo busca corroborar e avançar com as discussões

acerca da transparência fiscal, através da análise da transparência da Gestão Fiscal, por meio eletrônico, dos IFETs.

As contribuições teóricas aqui apresentadas são de essenciais para que o objetivo do estudo seja compreendido e alcançado, visto que estas contribuem de forma substancial para a compreensão das discussões que envolvem a transparência fiscal da gestão pública. Conforme visto, ao longo dos tópicos anteriores buscou-se estabelecer uma sequência lógica da importância da transparência fiscal, bem como do papel do Contador Público neste processo. Inicialmente foi apresentada a Administração Pública (conceitos, princípios norteadores e formas de controle) e o termo *accountability*, que em muitas vezes é confundido com a própria transparência. Posteriormente, foi abordada a transparência fiscal, destacando sua importância para uma boa governança pública e para o exercício do controle social. Por fim, foi abordada a relevância da Contabilidade Pública, destacando a possibilidade da utilização da informação contábil na perspectiva da transparência fiscal.

### 3. METODOLOGIA DE PESQUISA

#### 3.1 Classificação da pesquisa

Diante dos objetivos propostos, a classificação desta pesquisa quanto aos objetivos é descritiva, pois segundo Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61) “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los”.

A classificação desta pesquisa quanto aos procedimentos é bibliográfica e documental, haja vista que o levantamento de informações e referências teóricas, em artigos, livros, legislações brasileiras, portais eletrônicos dos IFETs, com o intuito de entender os instrumentos de transparência, tanto no contexto internacional quanto no Brasil. A pesquisa classifica-se, ainda, como pesquisa de campo, a partir da realização de entrevistas com os contadores da instituição contemplada no estudo.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa se classifica como quantitativa e qualitativa. Segundo Beuren *et al* (2009, p. 92), “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Já a abordagem qualitativa preocupa-se com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

#### 3.2 Etapas da pesquisa e Unidade de Análise

A presente pesquisa foi realizada em duas etapas, conforme demonstrado no Quadro 3.

**Quadro 03.** Etapas da pesquisa

<b>Etapas</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Unidade de análise</b>
1ª	Analisar no âmbito do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, a atuação dos Contadores Públicos quanto à utilização de ferramentas na promoção da transparência fiscal, bem como, descrever segundo as percepções destes profissionais, avanços, desafios e possibilidades na promoção da transparência.	IFNMG
2ª	Mensurar o nível e identificar as variáveis determinantes da transparência fiscal dos IFETs.	38 Institutos Federais, conforme descritos no Quadro 04.

**Fonte:** Elaborado pelo autor

Na primeira etapa da pesquisa a unidade de análise foi o especificamente o Instituto

Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG). De acordo com o seu portal eletrônico, o IFNMG agrega a Reitoria, sediada em Montes Claros e onze *campi* localizados nas cidades de Almenara, Araçuaí, Arinos, Diamantina, Janaúba, Januária, Montes Claros, Pirapora, Porteirinha, Salinas e Teófilo Otoni. Conforme demonstra a figura 01, a área de abrangência da instituição é formada por 176 municípios, das mesorregiões Norte e Noroeste de Minas e Vales do Jequitinhonha e Mucuri, cobrindo quase toda a metade norte do território mineiro e atendendo uma população total de 2.898.631 habitantes.

**Figura 01.** Área de abrangência do IFNMG



**Fonte:** IFNMG (2018)

Na segunda etapa, a unidade de análise da pesquisa, conforme demonstrado no Quadro 04, consiste nos 38 (trinta e oito) IFETs, instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, que têm dentre suas finalidades, a oferta de educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades, formando e qualificando cidadãos com vistas na atuação profissional nos diversos setores da economia, com ênfase no desenvolvimento socioeconômico local, regional e nacional.

**Quadro 04.** IFETs que constituem a unidade de análise da pesquisa na primeira etapa

N.º	Instituição	Site
1	Instituto Federal do Acre	<a href="http://portal.ifac.edu.br/">http://portal.ifac.edu.br/</a>
2	Instituto Federal de Alagoas	<a href="http://www2.ifal.edu.br/">http://www2.ifal.edu.br/</a>
3	Instituto Federal do Amapá	<a href="http://www.ifap.edu.br/">http://www.ifap.edu.br/</a>
4	Instituto Federal do Amazonas	<a href="http://www2.ifam.edu.br/">http://www2.ifam.edu.br/</a>
5	Instituto Federal da Bahia	<a href="http://portal.ifba.edu.br/">http://portal.ifba.edu.br/</a>
6	Instituto Federal Baiano	<a href="http://www.ifbaiano.edu.br/">http://www.ifbaiano.edu.br/</a>
7	Instituto Federal de Brasília	<a href="http://www.ifb.edu.br/">http://www.ifb.edu.br/</a>
8	Instituto Federal do Ceará	<a href="http://ifce.edu.br/">http://ifce.edu.br/</a>
9	Instituto Federal do Espírito Santo	<a href="http://www.ifes.edu.br/">http://www.ifes.edu.br/</a>
10	Instituto Federal de Goiás	<a href="http://www.ifg.edu.br/">http://www.ifg.edu.br/</a>
11	Instituto Federal Goiano	<a href="https://www.ifgoiano.edu.br">https://www.ifgoiano.edu.br</a>
12	Instituto Federal do Maranhão	<a href="https://portal.ifma.edu.br/">https://portal.ifma.edu.br/</a>
13	Instituto Federal de Minas Gerais	<a href="https://www2.ifmg.edu.br/portal/">https://www2.ifmg.edu.br/portal/</a>
14	Instituto Federal do Norte de Minas Gerais	<a href="http://www.ifnmg.edu.br/">http://www.ifnmg.edu.br/</a>
15	Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais	<a href="https://www.ifsudestemg.edu.br/">https://www.ifsudestemg.edu.br/</a>
16	Instituto Federal do Sul de Minas Gerais	<a href="https://www.ifsuldeminas.edu.br/">https://www.ifsuldeminas.edu.br/</a>
17	Instituto Federal do Triângulo Mineiro	<a href="http://www.iftm.edu.br/">http://www.iftm.edu.br/</a>
18	Instituto Federal de Mato Grosso	<a href="http://ifmt.edu.br/">http://ifmt.edu.br/</a>
19	Instituto Federal de Mato Grosso do Sul	<a href="http://www.ifms.edu.br/">http://www.ifms.edu.br/</a>
20	Instituto Federal do Pará	<a href="http://www.ifpa.edu.br/">http://www.ifpa.edu.br/</a>
21	Instituto Federal da Paraíba	<a href="http://www.ifpb.edu.br/">http://www.ifpb.edu.br/</a>
22	Instituto Federal de Pernambuco	<a href="http://www.ifpe.edu.br/">http://www.ifpe.edu.br/</a>
23	Instituto Federal do Sertão Pernambucano	<a href="http://www.ifsertao-pe.edu.br/">http://www.ifsertao-pe.edu.br/</a>
24	Instituto Federal do Piauí	<a href="https://www5.ifpi.edu.br/">https://www5.ifpi.edu.br/</a>
25	Instituto Federal do Paraná	<a href="http://reitoria.ifpr.edu.br/">http://reitoria.ifpr.edu.br/</a>
26	Instituto Federal do Rio de Janeiro	<a href="http://www.ifrj.edu.br/">http://www.ifrj.edu.br/</a>
27	Instituto Federal Fluminense	<a href="http://portal1.iff.edu.br/">http://portal1.iff.edu.br/</a>
28	Instituto Federal do Rio Grande do Norte	<a href="http://portal.ifrn.edu.br/">http://portal.ifrn.edu.br/</a>
29	Instituto Federal do Rio Grande do Sul	<a href="http://www.ifrs.edu.br/">http://www.ifrs.edu.br/</a>
30	Instituto Federal Farroupilha	<a href="http://www.iffarroupilha.edu.br/">http://www.iffarroupilha.edu.br/</a>
31	Instituto Federal Sul-rio-grandense	<a href="http://www.ifsul.edu.br/">http://www.ifsul.edu.br/</a>
32	Instituto Federal de Rondônia	<a href="http://portal.ifro.edu.br/">http://portal.ifro.edu.br/</a>
33	Instituto Federal de Roraima	<a href="http://www.ifrr.edu.br/">http://www.ifrr.edu.br/</a>
34	Instituto Federal de Santa Catarina	<a href="http://www.ifsc.edu.br/">http://www.ifsc.edu.br/</a>
35	Instituto Federal Catarinense	<a href="http://ifc.edu.br/">http://ifc.edu.br/</a>
36	Instituto Federal de São Paulo	<a href="http://www.ifsp.edu.br/">http://www.ifsp.edu.br/</a>
37	Instituto Federal de Sergipe	<a href="http://www.ifs.edu.br/">http://www.ifs.edu.br/</a>
38	Instituto Federal do Tocantins	<a href="http://portal.ifto.edu.br/">http://portal.ifto.edu.br/</a>

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Dentre todas as instituições que compõem a Administração Pública, os IFETs foram selecionados, além da relevância dos mesmos, conforme descrição das finalidades destas instituições, por conveniência, haja vista que o pesquisador é Contador de uma das instituições analisadas (IFNMG), o que despertou o interesse pelas discussões no intuito de corroborar para o aprimoramento do processo de transparência a partir de outras realidades, cujo processo se encontra em um nível mais avançado. Cabe destacar que a disponibilização

de informações referentes à execução orçamentária e financeira, de modo que possibilite o acompanhamento por parte da sociedade da aplicação dos recursos públicos e incentive a promoção da cidadania fiscal, constitui um princípio da gestão fiscal responsável.

### 3.3 Procedimentos de coleta e tratamento dos dados

Para alcance dos objetivos propostos, foi utilizada neste estudo, a técnica da triangulação dos dados, que segundo Triviños (1987, p. 138),

tem por objetivo básico abranger a máxima amplitude na descrição, explicação e compreensão do foco em estudo [...] e parte de princípios que sustentam que é impossível conceber a existência isolada de um fenômeno social, sem raízes históricas, sem significados culturais e sem vinculações estreitas e essenciais com uma macrorealidade social

Neste contexto, a coleta dos dados foi realizada em duas etapas, contemplando a pesquisa documental, bibliográfica e de campo (dados primários). Cabe destacar, que o presente projeto de pesquisa foi validado pelo Comitê de Ética conforme Anexo I.

Na primeira etapa foram utilizadas entrevistas semiestruturadas, seguindo o roteiro constante no Apêndice A. Triviños (1987) afirma que este tipo de entrevista parte de questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses relacionadas à pesquisa, e que posteriormente, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas dos informantes.

Considerando os objetivos propostos neste estudo e as limitações temporais e financeiras, foram selecionados para realização das entrevistas, os contadores públicos em exercício no IFNMG, visto que o pesquisador é servidor público da referida instituição e pretende com os resultados da pesquisa aprimorar e implantar boas práticas de transparência fiscal possivelmente identificadas pelo estudo.

As entrevistas foram realizadas presencialmente nas cidades em que os contadores atuam profissionalmente, sendo estas: Arinos, Araçuaí, Almenara, Diamantina, Janaúba, Janaúria, Montes Claros, Pirapora, Porteirinha, Salinas e Teófilo Otoni. Ressalta-se que os entrevistados assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, conforme Apêndice B. Destaca-se ainda que encontram-se em exercício no IFNMG, de acordo com o Portal da Transparência, 14 (quatorze) contadores, distribuídos entre a Reitoria e os *Campi*. Neste sentido, a unidade de análise da pesquisa na sua segunda etapa, foram os contadores do IFNMG.

Portanto, para a execução da primeira etapa foram adotados, essencialmente,



procedimentos qualitativos para o alcance dos objetivos apresentados. E como técnica de análise dos dados qualitativos, foi utilizada a análise de conteúdo. Triviños (1987, p. 160) utiliza conceituação de Bardin para definir a Análise de Conteúdo como

um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens

Triviños (1987) recomenda a utilização do método da Análise de Conteúdo, visto que ele se presta para o estudo das motivações, atitudes, valores, crenças, tendências, e para desvendar das ideologias que podem existir nos dispositivos legais, princípios, diretrizes, etc.

No desenvolvimento desta pesquisa foram realizadas três etapas básicas definidas por Bardin (2004) para a Análise de Conteúdo. Sendo elas: a pré-análise, em que são definidos os materiais e os procedimentos a serem seguidos, incluindo a transcrição das entrevistas; exploração do material, que corresponde à implementação destes procedimentos, envolvendo a leitura do material (transcrições) e a seleção das categorias das análises (entendidas como as rubricas ou classes que reúnem um grupo de elementos, em função de seus caracteres comuns, sob um título genérico); e tratamento e interpretação dos resultados obtidos, gerando inferências responsáveis pela construção dos resultados da investigação.

Bardin (2004) indica a possibilidade de seleção de categorias *a priori*, sugeridas pelo referencial teórico ou *a posteriori*, elaboradas após a análise do material. Neste estudo a seleção das categorias foi realizada após a pesquisa de campo, com base nas falas dos entrevistados. No Quadro 05 são apresentadas as categorias criadas para descrever a transparência fiscal sob a ótica dos Contadores Públicos do IFNMG.

**Quadro 05.** Categorias de análise

N.º	Categoria
1	Atuação profissional do Contador
2	Avanços
3	Desafios
4	Possibilidades

**Fonte:** Elaborado pelo autor

A primeira categoria trata da atuação profissional do Contador no âmbito do IFNMG. Esta categoria é relevante para o desenvolvimento deste estudo, visto que se pretendeu ao longo desta pesquisa dialogar sobre o papel do Contador Público na efetivação de práticas que contribuem na promoção da transparência fiscal.

A segunda categoria trata dos avanços na Administração Pública, no que diz respeito à transparência fiscal. Neste momento, as opiniões apresentadas pelos entrevistados manifestam

uma percepção dos mesmos acerca do processo evolutivo da transparência fiscal no contexto brasileiro, possibilitando desta forma delinear uma reflexão sobre o tema em questão e estabelecer algumas considerações.

A terceira categoria contempla os desafios postos à Administração Pública, referentes à promoção da transparência fiscal. Já na quarta categoria são apresentadas e analisadas as possibilidades trazidas pelos profissionais contábeis que visam contribuir com a transparência. As opiniões apresentadas pelos Contadores do IFNMG nas entrevistas manifestam a percepção destes profissionais acerca da transparência fiscal, possibilitando desta forma delinear uma reflexão sobre o tema estudado.

Na segunda etapa, o procedimento para a realização da coleta de dados foi a Pesquisa Documental, realizada de forma digital por meio do acesso aos portais eletrônicos dos IFETs, visando mensurar o nível de transparência fiscal destas instituições, e ainda, identificar quais informações e documentos institucionais relacionados à gestão fiscal estão sendo divulgados por elas. Para mensurar o nível de transparência fiscal foi utilizado o ITP – Índice de Transparência Pública e para tabulação dos dados, foram utilizados o *software* STATA/SE (versão 12.0) e o Microsoft Excel 2010.

Para tratamento e análise dos dados quantitativos, foram aplicadas técnicas estatísticas, tais como percentual, frequência e média. Ressalta-se ainda, que após a mensuração do nível de transparência dos IFETs, foram analisadas as variáveis que poderiam estar relacionadas com o ITP. Para tanto, foi realizada análise de Regressão Múltipla, a qual será exposta no tópico a seguir. Portanto, nesta primeira etapa foram adotados, essencialmente, procedimentos quantitativos para o alcance dos objetivos apresentados.

### **3.4 Índice de Transparência Pública (ITP) como variável dependente**

Como ferramenta para mensurar o nível de transparência fiscal dos IFETs, neste trabalho, foi utilizado o ITP, relativo à edição 2012. Segundo Wright (2014), a Associação Contas Abertas desenvolveu o ITP para mensurar o nível de transparência fiscal ativa de qualquer esfera da República Federativa do Brasil. De acordo com a edição 2012 do ITP, seu cálculo baseia-se num somatório de três componentes: C = Conteúdo, cuja pontuação máxima é igual a 1.650 pontos (60% do total); SH - Série Histórica, cuja pontuação máxima é igual a 200 pontos (7,27% do total) e U = Usabilidade, cuja pontuação máxima é de 900 pontos (32,73% do total). Desta forma, o ITP pode ser representado pela seguinte equação:

$$ITP = \Sigma_i(C) + \Sigma_i(SH) + \Sigma_i(U)$$

Conforme demonstrado no Quadro 06, o Conteúdo ( $\Sigma(C)$ ) é avaliado pela disponibilização de informações relacionadas a etapas da execução orçamentária, classificação orçamentária, nota de empenho, ordem bancária, beneficiário do pagamento, informações agregadas, procedimento licitatório e convênios. A Série Histórica ( $\Sigma(SH)$ ) é avaliada pelo histórico e atualização das informações. Já a usabilidade ( $\Sigma(U)$ ) é mensurada com base nos itens de interação, possibilidade de *downloads*, delimitação temporal das consultas, disposição e visualização do conteúdo, presença ou ausência de formulário de consulta (BIDERMAN; POTTOMATTI, 2012).

**Quadro 06.** Metodologia para cálculo do ITP

PARÂMETROS	TEMAS	VARIÁVEIS ANALISADAS
Conteúdo (1.650 pontos)	Execução orçamentária	Dotação inicial; Dotação autorizada; Valores empenhados; Valores liquidados; Valores pagos; Restos a pagar pagos; Restos a pagar não pagos; Total desembolsado.
	Classificação orçamentária	Institucional; Funcional; Programática; Quanto à natureza; Detalhamento de pessoal e Encargos Sociais.
	Documento de empenho	Número da nota; Data do empenho; Unidade gestora emitente; Favorecido; Valor; Descrição.
	Documento de pagamento	Número do documento; Data; Unidade gestora emitente; Favorecido; Valor; Observação
	Beneficiário de pagamento	Lista completa; Lista limitada; Lista individual.
	Informações agregadas	Todo o conteúdo indicado acima agregado, exceto detalhamento do pessoal.
	Procedimento licitatório	Edital (Edital na íntegra ou parcial, Modalidade da licitação, Data da realização, Órgão licitante, Número edital, Objeto); Participantes (Razão social das empresas, CNPJs, Valores); Contrato (Número, Unidade gestora, Razão social da contratada, Data da publicação, Vigência, Valor do contratado, Objeto, Programa de trabalho, Natureza da despesa, Empenhos relacionados).
	Convênios	Número do convênio; Concedente; Conveniente; Data da celebração; Data da publicação; Vigência; Objeto; Justificativa; Situação do convênio; Valor da transferência; Valor da contrapartida; Valor pactuado
	Receita	Órgão arrecadador; Origem da receita, Previsão do valor; Valor arrecadado.
Série Histórica (200 pontos)	Série Histórica	De 1 a 5 anos ou mais.
	Atualização	De online a 24 horas, de 2 a 7 dias, de 8 a 15 dias, de 16 a 30 dias, de 31 a 60 dias e a partir de 60 dias.
Usabilidade (900 pontos)	Interação	Manual de navegação; Perguntas frequentes; Glossário simples ou Glossário interativo; Fale conosco por email e por telefone.
	Possibilidade de Download	Parte dos arquivos; Todas as consultas.
	Delimitação temporal das consultas	Possibilidade de consultas em diversas periodicidades (mensal, bimestral, trimestral, semestral e anual)
	Facilidade de navegação	Conteúdo concentra-se em um único site (sem link); conteúdo “linkado” e nominado na página principal.
	Visualização do conteúdo	Toda a informação de despesa, receita e pessoal disponível em HTML

Continua

	Formato	Consulta de conteúdo formatado; Consulta parcial do conteúdo a formatar; Consulta plena de conteúdo a formatar
	Acesso em endereço oficial	Acesso em endereço oficial – <a href="http://www.xxxxxx.edu.br">http://www.xxxxxx.edu.br</a>

**Fonte:** Adaptado de Biderman e Pottomatti (2012)

Para a coleta dos dados visando a mensuração do ITP, foi utilizada a metodologia proposta por Wright (2014), conforme demonstra o Quadro 07 (de forma sucinta) e o Apêndice C. Cabe ressaltar que as avaliações dos sites foram realizadas no período de fevereiro/2018 a março/2018. Cada site foi avaliado uma única vez e a sua pontuação mensurada de acordo com a realidade na data da avaliação. Posteriormente, foi realizada no mês de abril/2018 uma revisão das notas atribuídas, objetivando evitar a existência de equívocos na aplicação da metodologia. Considerando que o limite máximo da pontuação corresponde a 2.750 pontos (100%), as avaliações realizadas foram analisadas por meio de uma nota em porcentagem de 0 a 100.

**Quadro 07.** Metodologia para mensurar o ITP

1. CONTEÚDO	SINAL	PONT. MAX
		1.650
1.1. Execução Orçamentária (valores)	=	100
1.2. Classificação Orçamentária	=	550
1.3. Nota de empenho (NE)	=	150
1.4. Ordem Bancária (OB)	=	150
1.5. Beneficiário do Pagamento	=	100
1.6. Informações agregadas	=	100
1.7. Procedimento licitatório	=	300
1.8. Convênios	=	100
1.9. Receitas	=	100
<b>2. SÉRIE HISTÓRICA E FREQUENCIA DE ATUALIZAÇÃO</b>		<b>200</b>
2.1. Série histórica	=	100
2.2. Atualização (despesa)	=	100
<b>3. USABILIDADE</b>		<b>900</b>
3.1. Interação	=	100
3.2. Possibilidades de downloads (banco de dados)	=	100
3.3. Delimitação temporal	=	100
3.4. Facilidade de Navegação	=	600

**Fonte:** Adaptado de Wright (2014)

### 3.5 Variáveis independentes

Após a mensuração do nível de transparência dos IFETs, foram analisadas as variáveis que podem estar relacionadas com o ITP, para tanto, foram utilizadas como variáveis explicativas, dados secundários e informações de organismos oficiais obtidos na base de dados da Federação das Indústrias do Rio de Janeiro (FIRJAN), Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica do Ministério da Educação (SETEC), Portal da Transparência, Portais eletrônicos dos IFETs. Foi realizada análise de Regressão Múltipla, utilizando o *software* STATA/SE (versão 12.0).

A análise de regressão linear múltipla diz respeito ao estudo da dependência estatística de uma variável (variável dependente) em relação a mais de uma variável (variáveis independentes), visando estimar e/ou prever o valor médio da primeira em termos dos valores conhecidos ou fixados das segundas (GUJARATI; PORTER, 2011).

Para construção do modelo de regressão foi utilizado o método *Stepwise*, que segundo Gujarati e Porter (2011), consiste num método de regressão por etapas, onde as variáveis X são introduzidas uma por vez, ou então, todas as variáveis X possíveis são incluídas em uma regressão múltipla e, em seguida, rejeitadas uma a uma. Os autores ressaltam que a decisão de acrescentar ou excluir uma variável é tomada com base na contribuição daquela variável à soma dos quadrados explicados, de acordo com o teste *F*.

O modelo foi estimado pelo Método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), que segundo Hair (2005), consiste num procedimento no qual os coeficientes de regressão são estimados de modo a minimizar a soma total dos quadrados dos resíduos. Gujarati e Porter (2011) afirmam que o MQO tem propriedades estatísticas atraentes que o tornaram um dos métodos de análise de regressão mais poderosos e difundidos.

Desta forma, por meio de uma análise *cross-section*<sup>3</sup>, visto que os dados coletados se referem a um determinado momento no tempo (neste caso, o exercício 2015), buscou-se verificar se os fatores socioeconômicos dos municípios em que estão localizadas as Reitorias dos IFETs, bem como se as variáveis Tamanho (mensurado pelo número de servidores, matrículas de alunos, proporção aluno por professor), Financiamento Público e Indicadores de Gestão influenciam o nível de transparência fiscal destas instituições, utilizando-se como base dezanove argumentos, representando cada argumento, uma variável independente a ser estudada como fator explicativo, conforme demonstrado no Quadro 08.

---

<sup>3</sup> Cross-section: São dados em corte transversal. Estes são dados em que uma ou mais variáveis foram coletadas no mesmo ponto do tempo, como o censo demográfico que é feito a cada dez anos (GUJARATI; PORTER, 2011).

**Quadro 08.** Argumentos a serem estudados

<b>Determinante</b>	<b>Variável</b>	<b>Argumento</b>	<b>Relação</b>	<b>Referência teórica</b>
Fatores socioeconômicos	ifdm - Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	A1: IFETs cuja Reitoria está localizada em municípios com melhores estruturas socioeconômicas apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Cruz et al (2012); Ribeiro e Zuccolotto (2012); Wright (2013); Zuccolotto e Teixeira (2015);
	ifdm_ed - Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal - Educação	A2: IFETs cuja Reitoria está localizada em municípios com melhores estruturas de gestão educacional apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Cruz et al (2012); Ribeiro e Zuccolotto (2012); Wright (2013); Zuccolotto e Teixeira (2015); Reis, Ferreira e Ferreira (2015).
	ifdm_as - Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal - Saúde	A3: IFETs cuja Reitoria está localizada em municípios com melhores estruturas de gestão de saúde apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Cruz et al (2012); Ribeiro e Zuccolotto (2012); Wright (2013); Zuccolotto e Teixeira (2015).
	ifdm_er - Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal – Emprego e renda	A4: IFETs cuja Reitoria está localizada em municípios com boa empregabilidade apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Cruz et al (2012); Ribeiro e Zuccolotto (2012); Wright (2013); Zuccolotto e Teixeira (2015).
Tamanho	serv - Número de servidores	A5: IFETs com maior número de servidores não apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	-	Católico (2012); Pessoa (2013)
	doc - Número de docentes	A6: IFETs com maior número de docentes apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	-	Católico (2012); Pessoa (2013)
	taes - Número de técnicos administrativos	A7: IFETs com maior número de técnicos administrativos não apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	-	Católico (2012); Pessoa (2013)
	mat - Número de matrículas	A8: IFETs com maior número de alunos não apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	-	Católico (2012)
	rap - Relação aluno x professor	A9: IFETs com maiores indicadores de RAP apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+/-	Católico (2012); Pessoa (2013)
Financiamento Público	desp_cor – Despesas Correntes	A10: IFETs com maior orçamento de despesas correntes (consequentemente, com maiores repasses governamentais de Recursos Correntes) apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Católico (2012)

Continua

Continuação

	desp_cap – Despesas de Capital	A11: IFETs com maior orçamento de despesas de capital (consequentemente, com maiores repasses governamentais de Recurso de Capital) apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Católico (2012)
Financiamento Público	gp - Gastos com pessoal	A12: IFETs com maiores gastos com pessoal apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+/-	Católico (2012); Mota, Diniz e Santos (2017).
	gca - Gasto Corrente por Aluno	A13: O Custo Médio por Alunos influencia a transparência fiscal dos Institutos Federais.	+/-	Católico (2012)
Indicadores de Gestão	eac - Eficiência Acadêmica de Concluintes	A14: IFETs com maiores indicadores de eficiência acadêmica apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Pessoa (2013)
	qualidoc - Qualificação do Corpo Docente	A15: IFETs com corpo docente mais qualificado apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Pessoa (2013)
	rcv - Relação candidato por vaga	A16 IFETs com maior visibilidade (candidato por vaga) apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Pessoa (2013)
	rim - Relação de ingressos por matrícula	A17: IFETs com maior capacidade de renovar o quadro discente apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Pessoa (2013)
	rcm - Relação de concluintes por matrícula	A18: IFETs com discentes com maior capacidade de alcançar o êxito escolar apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	+	Pessoa (2013)
	rfe - Retenção do Fluxo Escolar	A19: IFETs com discentes que não conseguem concluir os cursos nos prazos previstos não apresentam melhores indicadores de transparência fiscal.	-	Pessoa (2013)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Portanto, apresenta-se o modelo de regressão múltipla no intuito de analisar os possíveis efeitos das variações destas variáveis em relação as variações do ITP:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \beta_2 X_i + \beta_3 X_i + \epsilon_i$$

Em que,

$Y_i$  = ITP dos IFETs

$\beta_1$  = Vetor de parâmetros a ser estimado

$X_i$  = Vetor de Variáveis explicativas

$\epsilon_i$  = Erro aleatório

Ressalta-se que os dados monetários foram deflacionados, considerando o IGP – DI do referido período e que houve a transformação de variáveis, assumindo a forma funcional de

modelo de regressão *double-log*, que de acordo com Gujarati e Porter (2011) possui como aspecto atraente, que o tornou difundido nos trabalhos aplicados, o fato do coeficiente angular  $\beta_1$  medir a elasticidade (variação percentual) de  $Y$  em relação a  $X$ .



## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

### **4.1 Análise do ambiente do IFNMG**

O parágrafo único do art. 1º da Lei n.º 11.892/2008 dispõe que os IFETs são instituições que possuem natureza jurídica de autarquia, detentoras de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar. O IFNMG, especificamente, conforme estabelecido em seu Estatuto, é uma instituição de educação superior, básica e profissional, pluricurricular, multicampi e descentralizada, composto pela Reitoria, sediada em Montes Claros e onze *campi* localizados nas cidades de Almenara, Araçuaí, Arinos, Diamantina, Janaúba, Januária, Montes Claros, Pirapora, Porteirinha, Salinas e Teófilo Otoni.

O Regimento Geral do IFNMG estabelece que os *campi* são administrados por diretores-gerais, nomeados de acordo com o que determina o art. 13 da Lei nº 11.892/2008, regulamentada pelo Decreto nº 6.986/2009, tendo seu funcionamento estabelecido em Regimento Interno aprovado pelo Conselho Superior. Dentre as competências e atribuições dos diretores-gerais, destaca-se a ordenação de despesas. Neste sentido, cada *campi* do IFNMG (exceto Janaúba e Porteirinha) são Unidades Gestoras, ou seja, são responsáveis por administrar dotações orçamentárias e financeiras próprias ou descentralizadas, contabilizando todos os seus atos e fatos administrativos. Portanto, neste contexto, compete aos *campi* a disponibilização de informações referentes à execução orçamentária e financeira, de modo que possibilite o acompanhamento por parte da sociedade da aplicação dos recursos públicos.

### **4.2 A transparência fiscal sob a ótica dos Contadores Públicos do IFNMG**

Os dados coletados por meio das entrevistas semiestruturadas foram analisados por meio da técnica de Análise de Conteúdo. A princípio buscou-se conhecer o perfil do Contador Público do IFNMG, identificando a titulação acadêmica dos mesmos, tempo de experiência na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como a motivação para a escolha da profissão contábil. Posteriormente, buscou-se analisar a atuação destes profissionais quanto à utilização de ferramentas que contribuem para a transparência fiscal, bem como descrever, segundo as percepções dos mesmos, os avanços, as possibilidades e os desafios na promoção desta transparência.

#### 4.2.1 Perfil dos entrevistados

A primeira parte da entrevista buscou apresentar as principais características dos Contadores do IFNMG. Conforme mencionado no tópico “3.3 Procedimentos de coleta e tratamento dos dados”, encontra-se em exercício no IFNMG, 14 (quatorze) contadores, distribuídos entre a Reitoria e os seus 11 (onze) *campi*. Neste contexto, no Quadro 12 são apresentados os principais dados sócio demográficos dos profissionais contábeis do IFNMG, tais como gênero, titulação e tempo de atuação profissional.

Conforme demonstrado no Quadro 09, verifica-se o equilíbrio no gênero (masculino e feminino) dos Contadores. Quanto à titulação acadêmica, há a predominância de Especialistas, representando 64,29% dos entrevistados. Destaca-se que a maior parte destes profissionais (57,14%) possui de 8 a 11 anos de atuação profissional como Contador Público. Observa-se, ainda, que a maior parte dos profissionais contábeis ocupam cargos estratégicos na estrutura organizacional, com cargos de Direção ou Função Gratificada, sendo que apenas 28,58% dos mesmos exercem exclusivamente suas funções relacionadas à Contabilidade. Quanto à escolha da carreira profissional, apenas 12 entrevistados informaram suas motivações, sendo que 58% responderam que a busca por estabilidade profissional foi a motivação pela escolha da profissão, já 42% responderam que a afinidade com a área pública, foi o fator determinante para a escolha da carreira.

**Quadro 09 – Perfil dos entrevistados**

<b>1</b>	<b>1. Gênero do Contador</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
1.1	Feminino	6	43
1.2	Masculino	8	57
<b>Total</b>		<b>14</b>	<b>100</b>
<b>2</b>	<b>2. Titulação</b>		
2.1	Especialização	9	64,29
2.2	Mestrado incompleto	2	14,29
2.3	Mestrado	3	21,42
<b>Total</b>		<b>14</b>	<b>100</b>
<b>3</b>	<b>3. Tempo de atuação profissional como Contador Público</b>		
3.1	De 1 a 3 anos	3	21,43
3.2	De 4 a 7 anos	3	21,43
3.3	De 8 a 11 anos	8	57,14
<b>Total</b>		<b>14</b>	<b>100</b>

Continua

Continuação

<b>4</b>	<b>4. Posição na estrutura organizacional</b>		
4.1	Cargo de Direção (titular ou substituto)	5	35,71
4.2	Cargo de Função Gratificada (titular ou substituto)	5	35,71
4.3	Exclusivamente na Contabilidade	4	28,58
	<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100</b>
<b>5</b>	<b>Motivação para escolha da profissão de Contador Público</b>		
5.1	Afinidade com a área pública	5	42
5.2	Estabilidade profissional	7	58
	<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

#### 4.2.2 Atuação profissional do Contador

A respeito da atuação profissional do Contador no âmbito do IFNMG, as respostas fornecidas pelos entrevistados referentes à finalidade da utilização dos sistemas SIAFI e Tesouro Gerencial, relatam atividades relacionadas à execução orçamentária e financeira, escrituração contábil, emissão de relatórios gerenciais, e planejamento e execução de aquisições e contratações. Na Tabela 1 são demonstradas as palavras e/ou expressões mais utilizadas na descrição destas finalidades.

**Tabela 1** – Atividades desenvolvidas pelo Contador

<b>Palavra/expressão</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Execução (financeira/orçamentária)	6	46,15%
Escrituração contábil	5	38,46%
Emissão de relatórios	4	30,76%
Programação/planejamento	3	23,07%
Acompanhamento	3	23,07%

Fonte: Elaboradora pelo autor

Percebe-se na fala dos entrevistados, que não há uma padronização da atuação do Contador Público na instituição analisada. Destaca-se ainda que a atuação deste profissional é influenciada pela posição que o mesmo ocupa na estrutura organizacional da instituição. Por exemplo, para um Contador ocupante de cargo de Direção

[...] o SIAFI é utilizado para proceder com a execução orçamentária e financeira, ou seja, emissão de notas de empenhos, liquidações e pagamentos de despesas, e demais rotinas relacionadas com a programação orçamentária e financeira da instituição. Já o Tesouro Gerencial é utilizado para emissão de relatórios gerenciais (ENTREVISTADO 1).

Por outro lado, na fala de um Contador que exerce exclusivamente atividades relacionadas à Contabilidade, o SIAFI é utilizado para

[...] executar a escrituração contábil, por meio do registro de atos e fatos contábeis; acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial; elaborar relatórios contábeis diversos; promover a prestação, acertos e conciliação de contas; elaboração da conformidade contábil da Unidade Gestora; emissão de demonstrações contábeis e no auxílio da Prestação de Contas Anual do órgão (ENTREVISTADO 2).

Já na fala de um Contador ocupante de Função Gratificada, “o SIAFI é utilizado para a execução orçamentária e financeira, e o Tesouro Gerencial é usado como ferramenta para auxiliar na gerência das informações” (ENTREVISTADO 5).

Diante do exposto, pode-se constatar que os Contadores que ocupam cargos de Direção e Funções gratificadas, tem o perfil “executor”, ou seja, desempenham atividades relacionadas à execução orçamentária e financeira, já os demais profissionais contábeis, tem o perfil de “controle”, exercendo atividades exclusivamente da Contabilidade. Todavia, não foram identificadas ações que contribuam na promoção da transparência fiscal e nem a utilização dos sistemas SIAFI e Tesouro Gerencial para este fim.

Há unanimidade entre os entrevistados de que os sistemas SIAFI e Tesouro Gerencial podem ser utilizados como ferramentas na promoção da transparência fiscal. Ressalta-se ainda, que a STN (2017) chama a atenção para o fato de o SIAFI ter sido criado, dentre outros objetivos, para permitir que a CASP seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais e também proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal. E o Tesouro Gerencial foi desenvolvido exclusivamente para atender às demandas de informações gerenciais e subsidiar o aperfeiçoamento do processo de tomada de decisões. Neste sentido, visando compreender o fato da não utilização destes sistemas para fins de promoção da transparência fiscal, no tópico seguinte são abordados os avanços, possibilidades e desafios referentes à transparência fiscal.

#### *4.2.3. Transparência Fiscal: avanços, desafios e possibilidades*

No que diz respeito aos avanços relacionados à transparência fiscal na Administração Pública, na Tabela 2 são demonstradas as palavras e/ou expressões mais utilizadas nas opiniões apresentadas pelos entrevistados.

**Tabela 2** – Avanços relacionados à transparência fiscal

<b>Palavra/expressão</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Lei de Responsabilidade Fiscal	12	92,30%
Lei de Acesso a Informação	12	92,30%
Princípio da Publicidade	11	84,61%
Portal da Transparência	7	53,84%
Ferramentas tecnológicas	5	38,46%
Consciência cidadã	3	23,07%

**Fonte:** Elaboradora pelo autor

As opiniões apresentadas pelos entrevistados demonstram que para estes profissionais os instrumentos legais representam os principais avanços relacionados à transparência fiscal. Conforme visto na Tabela 2, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Acesso à informação foram citadas por 12 entrevistados, o Princípio da Publicidade, foi citado por 11 e a criação do Portal da Transparência foi citado por 7 entrevistados.

Outros avanços também foram apontados pelos Contadores, sendo estes as ferramentas tecnológicas e também a consciência cidadã. Conforme aponta o Entrevistado 7, “a sociedade está cada dia mais atenta e mais consciente dos direitos, e conseqüentemente, vem obrigando que legislação também avance neste sentido da transparência”. Por outro lado, na visão do Entrevistado 3, “a participação social ainda deixa a desejar, pois o que se percebe é a utilização das informações obtidas por meio da Lei de Acesso a Informação para fins específicos ou políticos, e não para atender uma finalidade pública como é a proposta da norma”.

Diante das opiniões apresentadas pelos Contadores, constata-se que estes profissionais têm acompanhado o processo evolutivo da transparência fiscal no contexto brasileiro, visto que os mesmos citaram os principais dispositivos legais que tem reforçado a obrigação da Gestão Pública ser transparente perante a sociedade. Os resultados apresentados vão ao encontro das expectativas teóricas dos estudos de Cruz, Silva e Santos (2009), e Cruz et al (2012), que apontam os dispositivos legais citados como os principais avanços relacionados à transparência fiscal no contexto brasileiro.

Após identificar os avanços na Administração Pública relacionados à transparência fiscal, os entrevistados apontaram os principais desafios enfrentados na promoção desta. Neste sentido, na Tabela 3 são demonstradas as palavras/expressões mais utilizadas para descrever estes desafios.

**Tabela 3** – Desafios à transparência fiscal

<b>Palavra/expressão</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Excesso de atribuições	12	92,30
Quantitativo de servidores	12	92,30
Excesso de demandas	12	92,30
Limitação de tempo	11	84,61
Limitação de conhecimento	1	7,69
Sistema inadequado	1	7,69
Falta de padronização das informações	1	7,69

**Fonte:** Elaboradora pelo autor

Sob a ótica dos Contadores do IFNMG os principais desafios a serem superados, especificamente no âmbito do IFNMG, visando contribuir com a promoção da transparência fiscal da instituição estão relacionadas principalmente ao excesso de atribuições (92,30%), baixo quantitativo de servidores na Contabilidade (92,30%), excesso de demandas aos profissionais contábeis (92,30%) e a limitação de tempo (84,61%). Foram citados também, de maneira mais tímida por apenas um servidor (7,69%), a limitação de conhecimento, a falta de padronização das informações a serem divulgadas e falta de um sistema mais adequado e de fácil utilização.

Cabe destacar, quanto ao baixo número de servidores na Contabilidade apontado por 92,30% dos entrevistados como sendo um obstáculo à transparência, a opinião do entrevistado 03. Segundo o mesmo “além de se observar o número de servidores das instituições, é necessário também observar o número de servidores dos setores envolvidos no processo de transparência fiscal, que neste caso, são os profissionais contábeis”.

As falas dos entrevistados demonstram que os Contadores do IFNMG são muito requisitados dentro da instituição. Se por um lado há um ponto positivo, visto que essa demanda demonstra que estes profissionais são capacitados e competentes, por outro lado, algumas atividades ficam prejudicadas, conforme relata um entrevistado:

No meu ponto de vista as dificuldades existem em relação ao quantitativo de servidores da área que poderia ser maior para facilitar as análises, treinamentos mais específicos dos sistemas também ajudariam. Outro ponto que causa dificuldade é a grande demanda levada aos profissionais, muitas vezes sem o planejamento devido e em alguns casos demandas que nem são da área específica de atuação do profissional contábil. Isso rouba o tempo que deveria ser destinado à análise e produção de informações contábeis para a transparência (ENTREVISTADO 8).

A opinião de outro Contador também chama atenção para outra questão: cria-se uma norma, mas não cria mecanismos para que a mesma seja cumprida:

[...] o grande problema se concentra na criação das normas sem a prévia verificação dos instrumentos para seu atendimento. Por exemplo, cria-se a norma para a divulgação no site dos órgãos de todas as informações por ele produzida, no entanto, esse órgão não tem sistemas informacionais adequados nem profissionais suficientes em condições de atender a demanda dessa norma, o que acaba por gerar riscos e inviabilizar o seu atendimento (ENTREVISTADO 9).

De uma maneira geral, os desafios apontados pelos Contadores do IFNMG corroboram com os resultados da pesquisa desenvolvida por Gama e Rodrigues (2016), que também apontaram como desafios para a transparência fiscal em uma instituição de ensino a falta de infraestrutura dos sistemas de informação, o aumento da carga de trabalho do servidor público, e que a falta de apoio do governo faz com que cada instituição planeje e promova suas próprias ações objetivando a transparência fiscal.

Posteriormente à identificação dos desafios, os entrevistados apontaram possibilidades que podem contribuir com a promoção da transparência fiscal no âmbito do IFNMG. A princípio foi abordada junto aos entrevistados, qual a relevância do contador público na promoção da transparência fiscal. Neste sentido, as falas dos entrevistados foram unânimes em reconhecer a importância do contador público neste processo:

O contador público é fundamental para a garantia de que ocorra a transparência fiscal e tanto é assim que a LRF concedeu a ele uma posição de destaque, reconhecendo, na atuação desse profissional, a importância da fidedignidade dos registros de dados e informações da dinâmica das finanças públicas, traduzidas pelos registros das informações contábeis e ao disciplinar os procedimentos de sua elaboração e divulgação, estabelecendo a forma os prazos para a sua ocorrência (ENTREVISTADO 4).

O Contador tem importância fundamental neste processo, tanto para auxiliar no processo da transparência pela disponibilização das informações, quanto pela qualidade das informações que serão disponibilizadas (ENTREVISTADO 10).

O contador público é extremamente importante para a transparência fiscal da administração pública, pois ele está diretamente ligado aos lançamentos que alimentam os sistemas que devem ser fidedignos e tempestivos. Mais que lançar os fatos os contadores são responsáveis também pelas análises, produzindo assim informações que proporcionam transparência à população (ENTREVISTADO 11).

E em meio a esta reflexão acerca do papel do Contador Público no processo de transparência fiscal, os entrevistados apontaram possibilidades que possivelmente venham a contribuir com uma administração pública mais transparente. Na Tabela 4 estão apresentadas as palavras/expressões mais utilizadas para descrever estas possibilidades.

**Tabela 4** – Possibilidades para a promoção da transparência

<b>Palavra/expressão</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Relatórios Periódicos	10	76,92%
Capacitação	7	53,87%
Sistemas adequados	2	15,38%
Centralização da Contabilidade	1	7,69%
Núcleo de Controle Interno	1	7,69%

**Fonte:** Elaboradora pelo autor

De acordo com as possibilidades citadas pelos Contadores do IFNMG, para contribuir com a promoção da transparência fiscal é necessário a criação de relatórios periódicos

padronizados com uma linguagem simples e acessível à sociedade; investir na capacitação dos servidores da área contábil para utilização dos sistemas já existentes; padronização de informações a serem divulgadas; desenvolver sistemas mais adequados para a promoção da transparência; Centralização das atividades contábeis na Reitoria; e criação do Núcleo de Controle Interno.

Dentre as sugestões fornecidas, duas merecem ser destacadas, sendo estas: investir na capacitação dos servidores da área contábil, para utilização dos sistemas já existentes; e Centralização das atividades contábeis na Reitoria. A primeira demonstra que os profissionais carecem de capacitação voltada especificamente para a promoção da transparência fiscal. Quanto a segunda, de acordo com a fala do entrevistado:

a criação de uma gerencia específica de contabilidade, com atividades centralizadas na Reitoria, com profissionais executando apenas atividades contábeis, dentre outras. E também a criação de um núcleo de controle interno, para normatizar as atividades de controle no órgão bem como para tornar essas atividades mais efetivas em todos os setores do órgão (ENTREVISTADO 4).

Neste contexto, o Entrevistado 4 ao enfatizar a necessidade do Contador executar apenas atividades contábeis, demonstra que este profissional no âmbito do IFNMG tem desempenhado atividades que vão além das atribuições do seu cargo, prejudicando desta forma a sua atuação na promoção da transparência fiscal. Contribuindo com a fala do Entrevistado 4, ressalta-se, conforme apontado no tópico 4.2.1, que apenas 28,58% dos Contadores exercem exclusivamente suas funções relacionadas à Contabilidade. Neste sentido, pode-se inferir que o desafio à transparência fiscal apontando o “quantitativo de servidores” diz respeito aos profissionais que atuam na área contábil e não ao quantitativo total de servidores, corroborando desta forma com os resultados da pesquisa desenvolvida por Católico (2012) e Gama e Rodrigues (2016).

### **4.3 Transparência Fiscal dos IFETs**

Inicialmente, por meio do ITP, buscou-se mensurar o nível da transparência fiscal dos IFETs, apontando também quais instrumentos de transparência da gestão fiscal, previstos na LRF, vem sendo divulgados pelos Institutos Federais em seus portais eletrônicos. Posteriormente buscou-se identificar as variáveis determinantes da transparência fiscal no âmbito dos institutos federais.



#### 4.3.1 Índice de Transparência Pública

O ITP, conforme já mencionado, baseia-se num somatório de três componentes: Conteúdo (execução orçamentária, classificação orçamentária, nota de empenho, ordem bancária, beneficiário do pagamento, informações agregadas, procedimento licitatório, convênios e receita), Série Histórica e Usabilidade (interação, possibilidade de *download*, delimitação temporal e facilidade de navegação). A metodologia tem como base a análise do conteúdo dos portais eletrônicos e o limite máximo de pontuação é de 2.750 pontos, que correspondem a 100%. As avaliações aqui realizadas foram analisadas considerando o percentual de 0 a 100%, Assim, quanto mais próximo de 100% for o ITP, mais transparente será considerado o IFET.

Diante do exposto, as informações foram coletadas dos portais eletrônicos dos IFETs, tabuladas em planilha eletrônica e, posteriormente, foi elaborado o *ranking* dos ITPs destas instituições. Conforme demonstrado no Quadro 10, de acordo com a metodologia proposta, nenhuma instituição obteve ITP superior a 50%. O melhor resultado foi o do IFPB, apresentando ITP de 47%, sendo considerado o Instituto Federal mais transparente. Do lado oposto, apresentando o índice de apenas 3%, o IFMS é o menos transparente. Já o ITP médio dos institutos é de apenas 599 pontos (21,78%), demonstrando desta forma que as instituições estão distantes da prática de transparência ativa, corroborando com os resultados do estudo de Monteiro (2014).

**Quadro 10.** ITP dos Institutos Federais

N.º	Instituição	Pontuação	ITP
1	Instituto Federal da Paraíba	1297	47%
2	Instituto Federal do Rio Grande do Sul	1099	40%
3	Instituto Federal Fluminense	996	36%
4	Instituto Federal do Triângulo Mineiro	933	34%
5	Instituto Federal de Santa Catarina	886	32%
6	Instituto Federal do Maranhão	883	32%
7	Instituto Federal do Sertão Pernambucano	883	32%
8	Instituto Federal de Minas Gerais	869	32%
9	Instituto Federal de Alagoas	787	29%
10	Instituto Federal do Paraná	783	28%
11	Instituto Federal do Pará	773	28%
12	Instituto Federal do Sul de Minas Gerais	761	28%
13	Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais	706	26%
14	Instituto Federal Sul-rio-grandense	706	26%
15	Instituto Federal de Mato Grosso do Sul	694	25%

Continua

Continuação

16	Instituto Federal de Sergipe	686	25%
17	Instituto Federal de Pernambuco	683	25%
18	Instituto Federal de Roraima	636	23%
19	Instituto Federal do Norte de Minas Gerais	632	23%
20	Instituto Federal do Piauí	613	22%
21	Instituto Federal Catarinense	525	19%
22	Instituto Federal do Tocantins	505	18%
23	Instituto Federal do Amazonas	480	17%
24	Instituto Federal de São Paulo	469	17%
25	Instituto Federal do Rio de Janeiro	455	17%
26	Instituto Federal do Espírito Santo	449	16%
27	Instituto Federal de Goiás	449	16%
28	Instituto Federal do Rio Grande do Norte	435	16%
29	Instituto Federal da Bahia	395	14%
30	Instituto Federal Goiano	395	14%
31	Instituto Federal do Amapá	333	12%
32	Instituto Federal de Rondônia	333	12%
33	Instituto Federal do Acre	313	11%
34	Instituto Federal Farroupilha	293	11%
35	Instituto Federal de Brasília	227	8%
36	Instituto Federal Baiano	214	8%
37	Instituto Federal do Ceará	105	4%
38	Instituto Federal de Mato Grosso	87	3%

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Analisando especificamente o principal componente do ITP, que diz respeito ao conteúdo das informações disponibilizadas, verifica-se que apenas oito IFETs (21%) apresentaram informações detalhadas acerca da execução orçamentária, treze (34%) trazem informações relacionadas às notas de empenhos e dezoito (47%) fazem o mesmo para as ordens bancárias. Constata-se que as principais informações disponibilizadas pelos IFETs são referentes a seus Procedimentos Licitatórios, sendo que 76% das instituições disponibilizam editais de processos licitatórios e 50% publicam dados referentes a Contratos vigentes. Todavia, apenas 3 (três) instituições informam os fornecedores participantes das licitações.

Neste cenário de baixo nível de transparência fiscal evidenciado pelo *ranking* do ITP, considerando que este diz respeito a uma métrica que contempla exigências legais, buscou-se analisar quais variáveis influenciam o nível de Transparência Fiscal dos IFETs. Para tanto, conforme será apresentado no tópico seguinte, utilizou-se um modelo de regressão linear múltipla no intuito de analisar possíveis variáveis explicativas conforme descritas na metodologia, para as variações do ITP dos Institutos analisados.

Ressalta-se que os resultados apresentados neste trabalho são frutos da aplicação de uma metodologia específica e gerados a partir dos dados observados no sistema online. Portanto, não significa dizer que os Institutos não possuam as informações e/ou que as mesmas não são disponibilizadas quando solicitadas pelas partes interessadas.

#### 4.3.2 Análise das Variações no Índice de Transparência Pública (ITP)

Com a finalidade de explicar a variação do ITP dos Institutos Federais e verificar os argumentos apresentados com base nos estudos anteriores, foram analisadas 19 variáveis independentes, utilizando o modelo de regressão linear múltipla descrito no tópico 3.5. Estas variáveis foram consideradas na construção do modelo analítico. Contudo, após calcular o coeficiente de correlação de Pearson, conforme demonstra a Tabela 5, algumas variáveis não foram apresentadas no modelo, considerando as relações existentes entre elas, tendo, portanto, o mesmo poder explicativo.

**Tabela 5.** Coeficiente de Correlação de Pearson

Variáveis	Itp	ifdm	if_ed	if_as	if_er	nserv	ndoc	ntaes	eac	qdoc	dco	dca	mat	rcv
itp	1.00													
ifdm	0.17	1.00												
if_ed	0.07	0.89	1.00											
if_as	0.16	0.86	0.69	1.00										
if_er	0.20	0.36	0.09	0.05	1.00									
nserv	0.03	0.24	0.14	0.29	0.09	1.00								
ndoc	0.04	0.23	0.11	0.30	0.10	0.98	1.00							
ntaes	0.02	0.24	0.17	0.27	0.06	0.98	0.94	1.00						
eac	-0.02	0.04	0.03	-0.15	0.34	-0.06	-0.10	-0.01	1.00					
qdoc	0.11	0.65	0.48	0.64	0.30	0.34	0.36	0.30	0.02	1.00				
dco	0.05	0.20	0.08	0.27	0.10	0.98	0.96	0.96	-0.02	0.39	1.00			
dca	0.03	-0.03	-0.01	-0.18	0.22	0.89	-0.22	0.87	0.04	-0.02	-0.25	1.00		
mat	0.06	0.16	0.03	0.25	0.08	0.03	0.89	-0.29	0.31	0.26	0.88	-0.32	1.00	
rcv	-0.04	-0.27	-0.37	-0.02	-0.19	-0.25	0.04	0.02	-0.24	-0.12	0.07	-0.18	0.10	1.00
rim	-0.01	0.27	0.30	0.06	0.26	0.01	-0.01	0.05	0.47	-0.06	-0.01	0.58	-0.06	-0.29
rcm	0.11	0.07	0.08	-0.12	0.30	0.07	0.02	0.12	0.34	-0.11	0.08	0.31	0.03	-0.32
rfe	-0.08	-0.41	-0.39	-0.33	-0.17	-0.07	-0.04	-0.10	-0.26	-0.06	-0.03	-0.22	0.05	0.01
rap	0.01	-0.25	-0.21	-0.26	-0.05	-0.13	-0.16	-0.09	0.03	-0.10	-0.12	0.18	-0.15	-0.30
gca	0.02	0.28	0.21	0.39	-0.06	0.30	0.29	0.30	-0.06	0.23	0.29	-0.34	0.21	0.13
gp	0.29	-0.01	-0.01	0.11	-0.19	0.16	0.14	0.19	-0.18	0.12	0.31	-0.86	0.25	0.20
		rim	rcm	rfe	rap	gca	gp							
rim		1.00												
rcm		0.65	1.00											
rfe		-0.57	-0.16	1.00										
rap		-0.10	-0.01	0.15	1.00									
gca		-0.14	-0.39	-0.51	-0.31	1.00								
gp		-0.51	-0.30	0.18	-0.22	0.24	1.00							

Fonte: Elaborado pelo autor

Para estimar o modelo de regressão foi utilizado o método *Stepwise*. Na tabela 06 são apresentados os resultados dos parâmetros estimados para as variáveis em questão, além das

principais estatísticas do modelo proposto, considerando a utilização do ITP como indicador do nível de transparência fiscal.

**Tabela 6** – Modelo de Regressão Múltipla

Variáveis	Coefficientes	Erro-padrão	t	p-valor	
logdcor	1.488395	0.7049578	2.11	0.043	**
logntaes	-1.873996	.8673109	-2.16	0.038	**
logrfe	-0.0292215	0.127463	-2.29	0.029	**
Constante	-7.005497	7.951614	-0.88	0.385	

$R^2 = 0.3134$

N.º Obs: 38

logdcor = Total de Despesas Correntes; logntaes = Número de Servidores Técnicos Administrativos; logrfe = Retenção Fluxo de Ensino.

\*\* corresponde a significância estatística no nível de 5%.

**Fonte:** Elaborador pelo autor

O coeficiente de determinação  $R^2$  do modelo de regressão obtido mostra que 31,34% das variações do ITP dos IFETs são explicadas pela variação conjunta das variáveis escolhidas pelo modelo. Gujarati e Porter (2011) afirmam que este coeficiente é uma medida resumida que diz quanto a linha de regressão amostral ajusta-se aos dados, em síntese, ele mede o percentual da variação total de Y explicada pelo modelo de regressão.

O modelo evidencia que apenas as variáveis logdcor, logntaes e logrfe mostraram-se relacionadas com ITP a um nível de significância de 5%, atendendo as expectativas teóricas de Católico (2012) e Pessoa (2013). As demais variáveis testadas não foram significativas, neste sentido, rejeitando-se os argumentos que as mesmas representavam. Conforme descrito nos procedimentos metodológicos, ainda que existam evidências de que características socioeconômicas dos municípios onde estão localizadas as sedes dos Institutos possam contribuir para as variações no nível de transparência, este argumento não foi confirmado pelo modelo, possivelmente a influência destes dados levam em consideração também informações dos municípios em que estão localizados os *Campi* dos Institutos.

Do mesmo modo, o embasamento teórico das variáveis relacionadas aos Indicadores de Gestão, foi elaborado considerando estudos relacionados às Universidades Federais brasileiras e Universidades Colombianas, que se comparadas aos Institutos Federais (com apenas dez anos de criação), são instituições mais antigas e este fator possivelmente pode ter exercido influência nos resultados, visto que no estudo de Católico (2012) a antiguidade demonstrou ser uma variável determinante na transparência.

A respeito das variáveis com um poder explicativo sobre o ITP, constatou-se que a variável Despesas Correntes se mostrou significativa com o ITP ao nível de 5%. A variável

tem uma relação positiva com a transparência fiscal destas instituições, confirmando desta forma o argumento de que IFETs com maiores repasses governamentais apresentam melhores indicadores de transparência fiscal, corroborando com os resultados apresentados no estudo de Católico (2012).

As variáveis  $\log\text{ntaes}$  e  $\log\text{rfe}$  também se mostraram significativas com ITP ao nível de 5%, todavia, de forma negativa. O poder explicativo da variável  $\log\text{ntaes}$  vai ao encontro das expectativas teóricas de Católico (2012) e Pessoa (2013). Segundo a lógica dos autores, instituições de ensino com menor número de servidores, para desenvolver seus processos, encontram nos seus sites uma alternativa para divulgar informações acadêmicas e financeiras. Neste caso a lógica utilizada para servidores, pode ser aplicada para os cargos técnicos administrativos em educação.

Cabe destacar conforme evidenciado na primeira etapa da pesquisa, que o baixo número de servidores na Contabilidade, foi apontado como um desafio para a promoção da transparência fiscal. De acordo com o entrevistado 03, “além de se observar o número de servidores das instituições, é necessário também observar o número de servidores dos setores envolvidos no processo de transparência fiscal, que neste caso, os profissionais contábeis”. Neste sentido, as pesquisas realizadas por Católico (2012) e Pessoa (2013) não consideraram o número de servidores por setores, fato este que pode ter influenciado no modelo econométrico.

Quanto a variável  $\log\text{rfe}$ , que mensura a relação de alunos que não concluíram seus cursos no período previsto, podendo esta ser interpretada como a falta de sucesso no curso, foi possível sustentar o argumento de que Institutos Federais em que há falta de sucesso de discentes na conclusão dos cursos, não possuem bons índices de transparência fiscal, corroborando com os resultados do estudo de Pessoa (2013).

Diante do exposto, foi possível obter a seguinte equação para previsão da variação do ITP dos Institutos Federais:

$$\text{ITP} = - 7,00 + 1,48\log\text{dcor} - 1,87\log\text{ntaes} - 0,02\log\text{rfe} - E$$

As variáveis foram especificadas na forma de logaritmo, visto que, desta forma, os coeficientes relacionados às variáveis explicativas representam a elasticidade da variável dependente em relação a essas variáveis. Neste sentido, conforme os resultados apresentados pela regressão do modelo, em média, o aumento de 1% das Despesas Correntes em nível, gera aumento de 1,48% no valor do ITP, mantendo-se as demais variáveis constantes. Por outro lado o aumento de 1% no número de técnicos administrativos em nível gera uma diminuição

de 1,87% no valor do ITP. Do mesmo modo o aumento de 1% da Retenção do Fluxo Escolar, gera uma diminuição de 0,02% no valor do índice.

#### 4.3.3 Instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal disponibilizados pelos IFETs

No Quadro 11 são apresentados os documentos relacionados à execução orçamentária que estão disponibilizados nos portais eletrônicos dos IFETs. Conforme identificado pela pesquisa, alguns destes documentos estão previstos e são elaborados de acordo com a legislação vigente, como o caso do Relatório de Gestão e dos Demonstrativos Contábeis (Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário). Outros documentos (relatórios) identificados foram criados e desenvolvidos pelos IFETs como meio de promoção da transparência fiscal.

**Quadro 11.** Documentos institucionais relacionados à execução orçamentária disponibilizados

DOCUMENTO INSTITUCIONAL	N.º DE IFETs	FREQUENCIA %
Relatórios de Gestão	25	65,79
PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional	13	34,21
Relatórios de Auditoria	5	13,16
LOA – Lei de Orçamento Anual	5	13,16
Demonstrativos Contábeis (Balanço Patrimonial, Financeiro e Orçamentário)	4	10,53
Contratos em execução	3	7,89
Planos de ação/metás	3	7,89
Manual do Orçamento (Memória de cálculo)	3	7,89
Plano de avaliação de ações	1	2,63
Relatório de ações	1	2,63
Execução Orçamentária	1	2,63
Quadro de execução de despesas	1	2,63
Relatório Resumido de execução de despesas	1	2,63
Relatório Contábil de Propósito Geral – RMEC Relatório Mensal de Execução, Controle e Transparência.	1	2,63

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no Quadro 11, o principal documento institucional utilizado pelos IFETs como instrumento de transparência é o Relatório de Gestão. A apresentação deste documento visa atender aos órgãos de controle interno e externo e é elaborado de acordo com as disposições da Instrução Normativa TCU nº 63/2010 (TCU, 2013). Neste sentido, apenas 65,79%, ou seja, 25 disponibilizaram em seus portais eletrônicos o Relatório de Gestão.

Em segundo lugar, disponibilizado por apenas 13 (treze) IFETs, está o PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional, que consiste num dos requisitos para reconhecimento e avaliação de cursos superiores e para credenciamento como instituição de ensino superior. O conteúdo mínimo do PDI é definido pelo artigo 16 do Decreto 5.773/06, com destaque para o planejamento estratégico, projeto pedagógico institucional, organização administrativa da

instituição, infraestrutura, demonstrativo de capacidade e sustentabilidade financeira. Todavia, o PDI não demonstra a execução orçamentária dos IFETs.

Especificamente, sobre informações relacionadas à execução orçamentária, verifica-se um baixo número de instituições que têm disponibilizado documentos institucionais que tratam do tema, inclusive demonstrativos para os quais existe previsão legal para publicação, dentre estes os Demonstrativos Contábeis, que foram disponibilizados por apenas 4 (quatro) IFETs, bem como, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, conforme determina a LRF. Além disso, informações sobre a LOA – Lei Orçamentária Anual, foram disponibilizadas por apenas 5 (cinco) instituições. Todavia, cabe destacar a utilização por parte do IFPB do Relatório Contábil de Propósito Geral / RMEC - Relatório Mensal de Execução, Controle e Transparência. Este documento, divulgado trimestralmente pelo IFPB, tem como um dos seus objetivos, contribuir com a transparência fiscal, auxiliando a boa governança e a gestão dos recursos públicos.

Quanto às práticas que contribuem na promoção da transparência fiscal, foram identificadas nos portais eletrônicos ações desenvolvidas por três Institutos Federais, conforme demonstrado no Quadro 12.

**Quadro 12.** Práticas que contribuem na promoção da transparência fiscal

INSTITUIÇÃO	DESCRIÇÃO DA PRÁTICA
Instituto Federal Goiano	Utilização do sistema SUAP para divulgar a execução de despesas públicas.
Instituto Federal do Triângulo Mineiro	Utilização do <i>Google Docs</i> para divulgar o pagamento de despesas públicas.
Instituto Federal da Paraíba	Criação do Portal da Transparência

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

O Instituto Federal Goiano utiliza o SUAP – Sistema Unificado de Administração Pública, como instrumento que possibilita a consulta da execução orçamentária da instituição, mas este se restringe apenas à informações relacionadas às despesas empenhadas, liquidadas e pagas. Cabe destacar que o SUAP, consiste num sistema desenvolvido pela equipe da Diretoria de Gestão de TI do Instituto Federal do Rio Grande do Norte e que tem sido utilizado por outros Institutos Federais. Já o Instituto Federal do Triângulo Mineiro, de forma sucinta, utiliza o *Google Docs* como ferramenta para disponibilizar informações referentes a despesas pagas.

De forma mais abrangente, conforme demonstrado na Figura 02, o IFPB – Instituto Federal da Paraíba criou o Portal da Transparência do IFPB, com base nas informações de sistemas utilizados pela instituição, dentre estes, o SUAP. O portal conta com 15 seções, sendo elas: PDI; Execução Orçamentária; Diárias e Passagens; Pessoal; Estatuto e Regimento;

CPA; Boletins de Serviço; Licitações e Contratos; Resoluções CONSUPER; Atividades Docentes; Relatórios de Gestão; Estatísticas dos Pesquisadores Lattes; Gestão à Vista; Serviço de Informação ao Cidadão; e Ouvidoria.

**Figura 02.** Portal da Transparência do IFPB



**Fonte:** IFPB (2018)

Especificamente, considerando o foco deste estudo, conforme demonstra a Figura 03, na seção Execução Orçamentária é possível consultar os recursos recebidos, bem como a aplicação destes pela instituição.

**Figura 03.** Portal da Transparência do IFPB – seção Execução Orçamentária

Provisão recebida (R\$)	Provisão concedida (R\$)	Crédito disponível (R\$)	Despesas empenhadas (R\$)	Despesas empenhadas a liquidar (R\$)	Despesas liquidadas (R\$)	Despesas liquidadas a pagar (R\$)	Despesas pagas (R\$)
33.784.729,69	33.784.729,69	58.720.669,87	414.571.186,20	200.568.080,64	214.003.105,56	4.251.550,43	209.751.555,13

**Fonte:** IFPB (2018)



Cabe destacar que as informações constantes no Portal da Transparência do IFPB estavam atualizadas no momento da consulta, conforme dispõe a LRF em seu artigo 48 – A e que foram encontradas informações que vão além das exigidas pelos dispositivos legais, como por exemplo, mapas de atividades dos servidores, estatísticas dos pesquisadores e indicadores dos servidores. Além disso, destaca-se que o IFPB, no exercício 2016, obteve a segunda colocação no Prêmio Transparência Pública conferido anualmente pela Comissão de Fiscalização Financeira e Controle e pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados, conforme demonstrado na Figura 04.

**Figura 04.** IFPB – destaque Prêmio Transparência



**Fonte:** IFPB (2018)

De maneira geral, com exceção do IFPB, os resultados do estudo apontam opacidade por parte dos IFETs no que diz respeito à gestão fiscal, visto que foram identificados poucos documentos institucionais relacionados à execução orçamentária, bem como algumas práticas ainda de forma incipiente por parte de apenas dois Institutos Federais. Conforme consta nos sites das instituições (na aba Acesso à Informação), informações mais detalhadas acerca da execução orçamentária e financeira dos IFETs devem ser consultadas diretamente no Portal da Transparência do Governo Federal. Todavia, corroborando com a afirmação de Prado (2009), ainda que estes portais demandem redirecionamento para outros websites, a existência deles facilita a obtenção de informações e serviços de parte da população.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a transparência da Gestão Fiscal, por meio eletrônico, dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. A princípio, buscou-se no âmbito do IFNMG, analisar a atuação dos Contadores Públicos quanto à utilização de ferramentas na promoção da transparência fiscal e descrever, na percepção destes, os avanços, desafios e possibilidades na promoção da transparência fiscal. Posteriormente, por meio do ITP, foi mensurado o nível de transparência dos IFETs e identificados os instrumentos da gestão fiscal previstos na LRF que vem sendo divulgados pelas instituições. Após a mensuração do ITP, buscou-se identificar as variáveis determinantes da transparência fiscal dos IFETs.

Especificamente no âmbito do IFNMG, os resultados do estudo demonstram que a atuação do Contador no IFNMG é influenciada pela posição que o mesmo ocupa na estrutura organizacional da instituição, sendo que apenas 28,58% dos mesmos exercem exclusivamente suas funções relacionadas à Contabilidade. Sob a ótica destes profissionais, os instrumentos legais representam os principais avanços relacionados à transparência e estes reconhecem a importância do contador público nesse processo. Todavia, na atuação destes profissionais, não foram identificadas ações que contribuam na promoção da transparência fiscal, sendo apontados como os principais desafios enfrentados: o excesso de atribuições, baixo quantitativo de servidores na Contabilidade, excesso de demandas aos profissionais contábeis e a limitação de tempo.

Segundo os Contadores do IFNMG, para promover a transparência fiscal é necessário criar relatórios periódicos com uma linguagem simples e acessível à sociedade; investir na capacitação dos servidores da área contábil para utilização dos sistemas já existentes; padronizar as informações a serem divulgadas e desenvolver sistemas mais adequados para a promoção da transparência.

Os resultados alcançados pelo estudo ainda apontam que os IFETs estão distantes da prática de transparência fiscal ativa, visto que o ITP médio destes é de apenas 599 pontos (21,78%) e que foram identificados poucos documentos institucionais relacionados à execução orçamentária, bem como algumas práticas ainda de forma incipiente por poucos Institutos Federais. Destaca-se que o IFPB tem atuado de forma satisfatória e consistente na busca da promoção da transparência fiscal, por meio da criação do seu Portal da Transparência, bem como na elaboração de relatórios periódicos que possibilitam o acompanhamento da gestão fiscal, corroborando com as sugestões apontadas pelos

Contadores do IFNMG. Quanto as variáveis determinantes da transparência fiscal, constatou-se que o valor total de Despesas Correntes, o Número de Técnicos Administrativos e a Retenção Fluxo Escolar, foram variáveis significativas para explicar a variação do ITP dos Institutos Federais.

A transparência fiscal pode ser uma aliada na racionalização e melhoria da qualidade do gasto público, bem como no combate a corrupção, neste sentido, é necessário que a mesma se torne uma realidade na Administração Pública. Conforme se pode perceber, no âmbito dos IFETs, a transparência fiscal ainda está longe de ser uma realidade, apesar dos avanços. É fundamental desenvolver novos estudos mais detalhados relacionados ao tema em questão, fomentando desta forma, o debate acerca da importância da transparência fiscal no âmbito das respectivas instituições.

O Contador Público tem um papel de relevante tanto para a Administração Pública, quanto para a sociedade. Sua atuação profissional deve ser pautada na preservação da integridade do Patrimônio Público, com a evidenciação de informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social. Neste sentido, diante dos resultados apresentados pelo presente estudo, além da reflexão proporcionada aos profissionais contábeis, este pesquisador acredita que, iniciando pelas possibilidades elencadas, ações já podem ser desenvolvidas visando contribuir com a promoção da transparência fiscal e, por consequência, com a melhoria da aplicação dos recursos públicos. Espera-se que as possibilidades se concretizem em uma realidade não muito distante.

Por fim, como limitações da pesquisa, destaca-se que para a primeira etapa da pesquisa as consultas foram realizadas apenas nos portais eletrônicos das Reitorias dos IFETs, não sendo acessadas as páginas eletrônicas específicas dos Campi. Visto que cada Campus tem autonomia administrativa e financeira, é possível que as práticas da Reitoria não reflitam as práticas de seus Campi. Da mesma forma, além de ouvir os Contadores Públicos, é importante também ouvir os gestores das instituições. Neste sentido, como sugestão para estudos futuros, pesquisas que abranjam também os Campi dos IFETs, bem como estudos qualitativos em mais institutos federais possibilitarão análises mais detalhadas.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**, Brasília, n. 10, 1996. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/556/1/O%20impacto%20do%20modelo%20gerencial%20na%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20P%C3%ABlica.pdf>>. Acesso em 23 ago. 2017.
- ALBUQUERQUE, João Henrique Medeiros. Et al. Um estudo sob a óptica da teoria do agenciamento sobre a *accountability* e a relação Estado-sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. p 26-39. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos72007/660.pdf>>. Acesso em 13 ago. 2017.
- ARMSTRONG, Elia. **Integrity, Transparency and Accountability in Public Administration: Recent Trends, Regional and International Developments and Emerging Issues**. 2005. United Nations. Economic e Social Affairs. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/3950/fce3bbae86a5c6072e275f92eb1d8370880a.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2017.
- ARRUDA, Ângela Furtado; TELES, José Sinval. A Importância do Controle Social na Fiscalização dos Gastos Públicos, **Revista Razão Contábil & Finanças**, Fortaleza, v. 1, n 1 Jan/Jun 2010.
- BALL, Ian. New development: transparency in the public sector. **Public Money & Management**, Londres, n. 1, p. 34-40, 2012.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edição 70, 2004
- BEUREN, Ilse Maria *et al* (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009
- BOVENS, Mark. Public Accountability. In FERLIE, Ewan; LYNN JR, Laurence e POLLIT, Christopher. **The Oxford Handbook of Public Management**. Oxford: University Press, 2005.
- BRASIL. Lei 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. **Lex**: coletânea de legislação: edição federal, Brasília, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)> Acesso em: 10 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). Promulgada em 5 de outubro de 1988. **Lex**: legislação federal e marginalia, Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 17 ago. 2017.
- \_\_\_\_\_.Lei 11.892 de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. **Lex**: coletânea de legislação: edição federal, Brasília.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm)>  
Acesso em: 09 de jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Lex:** coletânea de legislação: edição federal, Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp101.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Portal da Transparência. Brasília**, 18 nov. 2017. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em 18 nov. 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. IN: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

CAMPOS, Ana Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>>. Acesso em 23 ago. 2017.

CAPOBIANGO, Ronan Pereira; et al. Reformas Administrativas no Brasil: Uma Abordagem Teórica e Crítica. In: ENAPG – Encontro de Administração Pública e Governança, 6, 2010, Vitória. **Anais...**, Vitória: ENAPG. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enapg116.pdf>>. Acesso em 01 set. 2017.

CAPOBIANGO, Ronan Pereira. **Microcrédito no norte de Minas Gerais:** formulação, implementação e avaliação do CrediAmigo. 2012. 149f. Dissertação de Mestrado em Administração, Universidade Federal de Viçosa Viçosa, 2012.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública:** teoria, prática e mais de 700 exercícios. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CATOLICO, Diego Fernando. Revelación y divulgación da información financiera y no financiera das universidades públicas en Colombia. **Rev. Fac. Cienc. Econ.** v. 20, n. 1, p. 57-76, Jun. 2012. Disponível em: <[http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0121-68052012000100005&lang=pt](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-68052012000100005&lang=pt)>. Acesso em: 31 jan. 2018.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público:** NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC - Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CRUZ, Cláudia Ferreira. Et al. Transparência da Gestão Pública Municipal: Um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios Brasileiros. **RAP – Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 46, n.1, 2012. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>>. Acesso em 12 jun. 2016.

CRUZ, Cláudia Ferreira; SILVA, Lino Martins; SANTOS, Ruthberg. 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**, Brasília, v. 12, n. 3, p. 102–115, set-dez 2009. Disponível em: < <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/86>> Acesso em 10 mar. 2017.

DENHARDT, Robert B.; DENHARDT, Janet Vinzant. **The new public service: serving rather than steering**. *Public Administration Review*, Washington, v. 60, Issue 6, p. 549–559, nov/dez 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, Cristina de Sousa; CRUZ, Cláudia Ferreira da; Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2008. Disponível em: <<http://www.aten.org.br/revista/ojs-2.2.3-09/index.php/uerj/article/viewFile/31/31>>. Acesso em 10 jun. 2016.

FOX, Jonathan. Government transparency and policymaking. **Public Choice**, v. 131, n. 1, p. 23-44, abr. 2007.

\_\_\_\_\_. The uncertain relationship between transparency and accountability. **Development in Practice**. Londres, v. 17, n. 4-5, p. 663-671, ago. 2007.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GERHARDT, Tatiane Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (orgs). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: < <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 13 set. 2017.

GUJARATI, Damodar N; PORTER, Dawn C. **Econometria básica**. Traduzido por DURANTE, Denise; ROSEMBERG, Mônica; ROSA, Maria Lúcia G. L. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

HAIR, Jr Joseph et al. **Análise Multivariada de Dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HEALD, David. Fiscal transparency: concepts, measurement and UK practice. **Public Administration**, Malden, v. 81, n. 4, p. 723-759, 2003. disponível em: <<http://www.davidheald.com/publications/ftheald.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Varieties of Transparency. In: C. Hood & D. Heald (Eds.), **Transparency**. The key to better governance, p. 25-43, 2006, New York: Oxford University. Disponível em: <<http://www.davidheald.com/publications/healdvarieties.pdf>>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Why is transparency about public expenditure so elusive? **International Review of Administrative Sciences**, Sage, n. 78, p. 30-49, 22 mar. 2012. 2012.<http://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/0020852311429931>

HOOD, Christopher, The new public management in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20 n. 2/3 p. 93-109, Elsevier Science Ltd. Grã Betania, 1995.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING (IFAC). **Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards**. IFAC, Policy Position 4. March, 2012. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/public-sector-financial-management-transparency-and-accountability-use-intern>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

JENKINS, Kate. A reforma do serviço público no Reino Unido. IN: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

KETTL, Donald. A revolução global: reforma da administração do setor público. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. IN: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; Banco Nacional do Desenvolvimento, 2001. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro\\_lrf/guia.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_lrf/guia.pdf)>. Acesso em: 23 ago. 2017.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

KLERING, Luis Roque; PORSSE, Melody de Campos Soares; GUADAGNIN, Luis Alberto. Novos caminhos da Administração Pública Brasileira. **Análise**, Porto Alegre, v. 21, n. 1, p. 4-17, jan./jun. 2010. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/face/article/viewFile/8231/5903>> Acesso em: 18 ago. 2017.

LAPSLEY, Irvine. New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? **Abacus**, v. 45, Issue 1, p. 1-21, mar. 2009.

Lima, Diana Vaz de; Castro, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LOURENÇO, Rui Pedro. Transparência para *accountability*: uma estratégia e uma aplicação ao caso português. IN: 13ª Conferência da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação, Évora, Portugal, 2013. **Anais...** CAPSI: Elvora.

LUIZ, Wander (Coord.); PIRES, João Batista F. de Souza; DESCHAMPS, José Ademir. **LRF fácil: guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal para aplicação nos municípios**. 5 ed. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=60>>. Acesso em: 26 ago. 2017.

LUQUE, Carlos Antonio; SILVA, Vera Martins da. A Lei de Responsabilidade na Gestão



Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 24, n. 3, p. 404-421, julho/setembro 2004. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/95-6.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2017.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIJER, Albert. Understanding modern transparency. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 2, p. 255-269, 2009. Disponível em: <<http://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/0020852309104175>>. Acesso em 10 ago. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

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 no Brasil. **Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**. Rio Grande, v. 12, n. 2, 2008. Disponível em: <<https://www.seer.furg.br/sinergia/article/view/1478>>. Acesso em 20 mai. 2016.

MENEZES, Layane Pinheiro de; SANTOS, Elaine da Silva; CARVALHO, Maria Balbina de. A Gestão Fiscal com foco na ética e transparência das contas públicas. **Cadernos de Graduação**. Aracaju, v.2, n. 3, p. 167 – 181, 2015. Disponível em: <<https://periodicos.set.edu.br/index.php/cadernohumanas/article/view/1959/1213>>. Acesso em 09 jun. 2016.

MOTA, Benito Furtado; DINIZ, Josedilton Alves; SANTOS, Leandro da Costa. A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 20, n. 2, p. 293-313, mai./ago. 2017. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/1185>>. Acesso em 09 jan. 2018.

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Coletânea de melhores práticas de gestão do gasto público**. Brasília: MPOG, 2012.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. Brasília: ESAF, 2002. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/entendendolrf.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**, n. 44, p. 27-54. 1998. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n44/a03n44.pdf>>. Acesso em 15 set. 2017

PACHECO, Eliezer. **Institutos Federais: uma revolução na educação profissional e tecnológica**. São Paulo: Moderna, 2011.

PAES DE PAULA, Ana Paula. Administração Pública Brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 1, Jan./mar. 2005. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol45-num1-2005/administracao-publica-brasileira-entre-gerencialismo-gestao-social>>. Acesso em 15 jul. 2017.

PASQUIER, Martial; VILLENEUVE Jean-Patrick. Organizational barriers to transparency: A typology and analysis of organizational behaviour tending to prevent or restrict access to information. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 1, p. 147–162, Mar. 2007. Disponível em: <<http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0020852307075701>>. Acesso em: 14 ago. 2017.

PESSOA, Yuri da Silva. **Determinantes da Transparência das Universidades Federais Brasileiras**. 2013. 175f. Dissertação de Mestrado em Gestão Pública, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2013. Disponível em: <[http://portais4.ufes.br/posgrad/teses/tese\\_6655\\_Disserta%E7%E3o%20Final%20-%20Iury%20Pess%F4a.pdf](http://portais4.ufes.br/posgrad/teses/tese_6655_Disserta%E7%E3o%20Final%20-%20Iury%20Pess%F4a.pdf)>. Acesso em 20 ago. 2017.

PINHO, José Antônio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, ano 43, n.6, p.1343-1368, nov./dez. 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewFile/6898/5471>>. Acesso em 13 jul. 2017.

REIS, Anderson de Oliveira; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; FERREIRA, Marjorie Angélica Sabioni. Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Orçamentária Pública em Nível Nacional. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 15, 2015, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2015. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/311065029\\_Analise\\_dos\\_Fatores\\_Determinantes\\_da\\_Transparencia\\_Orçamentaria\\_Publica\\_em\\_Nivel\\_Nacional](https://www.researchgate.net/publication/311065029_Analise_dos_Fatores_Determinantes_da_Transparencia_Orçamentaria_Publica_em_Nivel_Nacional)>. Acesso em 20 jun. 2018.

RIBEIRO, Clarisse Pereira de Paiva; ZUCCOLOTTO, Robson. Fatores Determinantes da Transparência na Gestão Pública dos Municípios Brasileiros. In: EnAPG – Encontro de Administração Pública e Governo, 2012, Salvador. **Anais...** Salvador: EnAPG, 2012. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012\\_EnAPG82.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_EnAPG82.pdf)>. Acesso em 22 ago. 2017.

RICHARDSON, Ruth. As reformas do setor público da Nova Zelândia. IN: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

ROCHA, Arlindo Carvalho. O processo orçamentário brasileiro como instrumento de *accountability*. In: ENAPG – Encontro de Administração Pública e Governança, 5, 2008, Salvador. **Anais...**, Salvador: ENAPG.

\_\_\_\_\_. *Accountability* na administração pública: modelos teóricos e abordagens. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 2, p.82-97, mai./ago. 2011. Disponível em: <[https://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/314/pdf\\_162](https://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/314/pdf_162)>. Acesso em 14 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. *Accountability*: constituinte necessária das sociedades democráticas. **REFAE -**

**Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 5, n.1, p. 81-100, 2013. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/ReFAE/article/viewFile/3750/3732>>. Acesso em 14 ago. 2017.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing Accountability. In: A. Schedler, L. Diamond, & M. Plattner, (Ed.) **Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies**. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999.

Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica – SETEC. **Ministério da Educação**. Brasília: SETEC, 2016.

Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Ministério da Fazenda**. Brasília: STN, 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Daiane Rodrigues da; BONACIM, Carlos Alberto Grespan. A Influência da Lei De Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas Segundo A Percepção De Um Contador. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, jul/dez 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/view/930/888>>. Acesso em 24 ago. 2017.

SINCLAIR, Amanda. The chameleon of accountability: Forms and discourses. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 2-3, p. 219–237, 1995. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368293E0003Y>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

SMULOVITZ, Catalina; PERUZZOTTI, Enrique. Societal Accountability in Latin America. **Journal of Democracy**, v. 11, Issue 4, p. 147-158, October 2000. Disponível em: <<http://www.journalofdemocracy.org/article/societal-accountability-latin-america>>. Acesso em 03 set. 2017.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. Avaliando o nível de transparência fiscal dos processos orçamentários públicos nacionais. **REUNA**, Belo Horizonte, v. 16, n. 3, p. 93-106, jul./set. 2011. Disponível em: <<http://revistas.una.br/index.php/reuna/article/viewFile/413/462>>. Acesso em 01 set. 2017.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Guía de lenguaje claro sobre la lucha contra la corrupción**. 2009. Disponível em: <[https://www.transparency.org/whatwedo/publication/guia\\_de\\_lenguaje\\_claro\\_sobre\\_lucha\\_contra\\_la\\_corrupcion](https://www.transparency.org/whatwedo/publication/guia_de_lenguaje_claro_sobre_lucha_contra_la_corrupcion)> . Acesso em: 30 ago 2017.

WRIGHT, Gabriel Aragão. **Análise dos fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros**. 2013. 123f. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/15095/1/2013\\_GabrielAragaoWright.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/15095/1/2013_GabrielAragaoWright.pdf)>. Acesso em 20 ago. 2017.

ZUCCOLOTTO, Robson. **Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário**

**estendido:** evidências nos estados brasileiros. 2014. 200f. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-17122014-183102/en.php>>. Acesso em 20 ago. 2017.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. Gestão Social, Democracia, Representação e Transparência: evidências nos estados brasileiros.

**Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v. 17, Edição Especial, p. 79-90, 2015. Disponível em: < <http://www.redalyc.org/pdf/2735/273543118005.pdf>>. Acesso em 20 nov. 2017.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho; RICCIO, Edson Luiz. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 137-158, jan./abr. 2015. Disponível em: < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p137/29393>>. Acesso em 15 dez. 2018

## APÊNDICE A - ROTEIRO DA ENTREVISTA

### Programa de Pós-Graduação em Administração Pública

Ervânio Fernandes Matos

### **TRANSPARÊNCIA FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: uma análise dos portais eletrônicos dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e o papel do Contador Público na efetivação da transparência fiscal**

#### **Roteiro da Entrevista**

Bloco 1: Perfil profissional dos entrevistados (OPCIONAL)

*É facultado ao entrevistado responder as questões constantes neste Bloco 1.*

Formação acadêmica complementar:

- ( ) Especialização incompleta      ( ) Mestrado incompleto      ( ) Doutorado incompleto
- ( ) Especialização                      ( ) Mestrado
- ( ) Doutorado

Especifique a

área: \_\_\_\_\_.

Há quanto tempo é contador(a) público?

\_\_\_\_\_.

Há quanto tempo é contador(a) da Instituição que trabalha?

\_\_\_\_\_.

Qual a principal razão que influenciou na decisão em ser um contador(a) público?

- ( ) Afinidade com a área pública
- ( ) Estabilidade Profissional
- ( ) Outras. Especifique

\_\_\_\_\_.

Bloco 2: Atuação profissional e uso de softwares governamentais

A respeito da utilização do SIAFI, SIAFI Gerencial e Tesouro Gerencial.

1. Qual o nível de conhecimento que você possui destes sistemas? Você fez algum curso de capacitação para operacionalizá-los? Em caso positivo, este curso foi promovido pela Instituição em que você trabalha?
2. No desempenho das atribuições profissionais, você utiliza os sistemas SIAFI e Tesouro Gerencial com qual finalidade?
3. Na sua opinião, estes sistemas podem ser utilizados como ferramentas na promoção da transparência fiscal da Instituição em que você trabalha? Em caso positivo, você tem utilizado estes sistemas para este fim? Por quê?

### Bloco 3: Transparência Fiscal: avanços e desafios na percepção dos Contadores

4. No que diz respeito à transparência fiscal, quais avanços podem ser identificados na Administração Pública brasileira?
5. Na sua opinião, qual a relevância do contador público na promoção da transparência fiscal da Administração Pública?
6. No que diz respeito à transparência fiscal da Instituição em que você trabalha, você acredita que existam dificuldades na promoção da mesma? Quais?
7. Na sua opinião é possível melhorar a transparência fiscal da sua Instituição? Você tem sugestões a se fazer (mecanismos ou ferramentas)?
8. Além do que já tratamos, há mais algo que você considere relevante registrar em relação à transparência fiscal?



**APÊNDICE B - TCLE**  
**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO**  
**Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri**  
**Comitê de Ética em Pesquisa**



**TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)**

Você está sendo convidada (o) a participar de uma pesquisa intitulada: *Transparência Fiscal na Administração Pública: uma análise dos portais eletrônicos dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e o papel do Contador Público na efetivação da transparência fiscal*, em virtude de você ocupar o cargo de Contador Público no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais (IFNMG). A pesquisa será coordenada pelo Professor Msc. Ronan Pereira Capobiango e contará ainda com a coorientação do Professor Msc. Simão Pereira da Silva.

A sua participação não é obrigatória sendo que, a qualquer momento da pesquisa, você poderá desistir e retirar seu consentimento. Sua recusa não trará nenhum prejuízo para sua relação com o pesquisador, com a UFVJM ou com o IFNMG.

Os objetivos desta pesquisa são: Identificar quais são os instrumentos de transparência da gestão fiscal, previstos na LRF, que estão sendo divulgados pelos Institutos Federais em seus portais eletrônicos; Verificar se os Contadores utilizam os sistemas de informação SIAFI, SIAFI Gerencial e Tesouro Gerencial como ferramentas na promoção da transparência fiscal; e identificar, na visão dos Contadores Públicos, os avanços e desafios na promoção da transparência fiscal. Caso você decida aceitar o convite, será submetido(a) ao seguinte procedimento: entrevista semi-estruturada. O tempo previsto para a sua participação é de aproximadamente 30 minutos.

Os riscos relacionados a essa pesquisa são de constrangimento e quebra de sigilo, todavia, para minimizar estes riscos, serão adotados os seguintes procedimentos: não será utilizado o seu nome; não será utilizado o nome do Campus em que você está em exercício profissional; não serão divulgadas informações pessoais que possam caracterizar o entrevistado. Desta forma, evita-se a exposição de suas informações pessoais, bem como a sua identificação. Além disso, dentre as informações fornecidas, você poderá decidir quais poderão ser tratadas de forma pública.

Os benefícios relacionados com a sua participação poderão ser indiretos. Visto que ao participar desta pesquisa o senhor(a) não terá nenhum benefício direto, mas esperamos que este estudo traga informações importantes sobre a relevância do Contador para a Administração Pública, de forma que o conhecimento que será construído a partir desta pesquisa possa contribuir na valorização da classe contábil, onde o pesquisador se compromete a divulgar os resultados obtidos.

Os resultados desta pesquisa poderão ser apresentados em seminários, congressos e similares, entretanto, os dados/informações obtidos por meio da sua participação serão confidenciais e sigilosos, não possibilitando sua identificação. A sua participação bem como a de todas as partes envolvidas será voluntária, não havendo remuneração para tal. Qualquer gasto financeiro da sua parte será ressarcido pelo responsável pela pesquisa. Não está previsto indenização por sua participação, mas em qualquer momento se você sofrer algum dano, comprovadamente decorrente desta pesquisa, terá direito à indenização.

Você receberá uma cópia deste termo onde constam o telefone e o endereço do pesquisador principal, podendo tirar suas dúvidas sobre o projeto e sobre sua participação agora ou em qualquer momento.

Pesquisador Ervânio Fernandes Matos

Endereço Rua Miriam, 1482 – Bairro Viriato – Teófilo Otoni/MG

Telefone (33) 3522 5079 / 98801 4905

Declaro que entendi os objetivos, a forma de minha participação, riscos e benefícios da mesma e aceito o convite para participar. Autorizo a publicação dos resultados da pesquisa, a qual garante o anonimato e o sigilo referente à minha participação.

Nome do sujeito da pesquisa: \_\_\_\_\_



Assinatura do sujeito da pesquisa: \_\_\_\_\_

Informações – Comitê de Ética em Pesquisa da UFVJM  
Rodovia MGT 367 - Km 583 - n° 5000 - Alto da Jacuba –  
Diamantina/MG CEP39100000

Tel.: (38)3532-1240 –

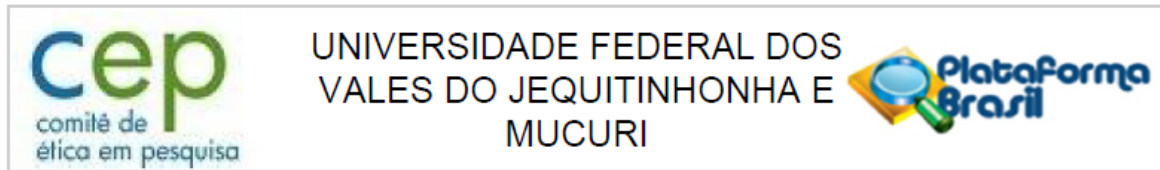
Coordenador: Prof. Disney Oliver Sivieri Junior

Secretaria: Ana Flávia de Abreu

Email: [cep.secretaria@ufvjm.edu.br](mailto:cep.secretaria@ufvjm.edu.br) e/ou [cep@ufvjm.edu.br](mailto:cep@ufvjm.edu.br).



## ANEXO I



**PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP**

**DADOS DO PROJETO DE PESQUISA**

**Título da Pesquisa:** Transparência, Accountability e Contabilidade Pública: o papel do Contador Público na promoção da Transparência da Gestão Fiscal em Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

**Pesquisador:** ERVANIO FERNANDES MATOS

**Área Temática:**

**Versão:** 4

**CAAE:** 64641417.9.0000.5108

**Instituição Proponente:** Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri

**Patrocinador Principal:** Financiamento Próprio

**DADOS DO PARECER**

**Número do Parecer:** 2.005.268

**Apresentação do Projeto:**

O presente trabalho de pesquisa será realizado a fim de verificar se o Contador Público tem contribuído na promoção da Transparência da Gestão Fiscal em Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFECTs), em atendimentos aos dispositivos legais, bem como, no cumprimento da sua função social. Para tanto, a pesquisa se classificará quanto aos objetivos como descritiva, quanto ao problema utilizará uma abordagem quantitativa e qualitativa. No que diz respeito aos procedimentos, o estudo se classificará como Documental e Pesquisa de campo. Como técnicas de coleta de dados, o estudo utilizará a análise documental e a entrevista semiestruturada, onde na análise documental será verificada quais informações relacionadas à gestão fiscal estão sendo disponibilizadas nos portais eletrônicos dos IFECTs e por meio das entrevistas semiestruturadas, serão analisados os avanços e desafios na promoção da transparência fiscal na percepção dos contadores públicos. O tratamento dos dados será feito conforme a técnica de análise de conteúdo. Por conveniência, a unidade de análise da pesquisa será os contadores em exercício funcional no Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, haja vista que o pesquisador é Contador na referida instituição e pretende implantar e aprimorar boas práticas, possivelmente identificadas nos resultados do presente estudo. Espera-se como resultados deste estudo, a identificação e disseminação de boas práticas de transparência fiscal.

**Endereço:** Rodovia MGT 367 - Km 583, nº 5000

**Bairro:** Alto da Jacuba

**CEP:** 39.100-000

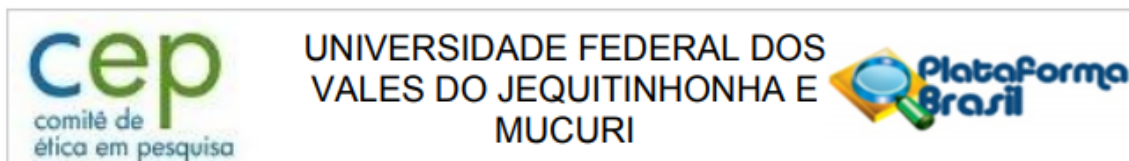
**UF:** MG

**Município:** DIAMANTINA

**Telefone:** (38)3532-1240

**Fax:** (38)3532-1200

**E-mail:** cep@ufvjm.edu.br



Continuação do Parecer: 2.005.268

utilizadas pelos IFECTs, bem como um maior conhecimento acerca do papel do contador público na promoção da transparência fiscal.

**Objetivo da Pesquisa:**

Objetivo Primário:

Analisar, no período de setembro/2016 a setembro/2017 a concretização da transparência da gestão fiscal, por meio eletrônico, dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, verificando o cumprimento do disposto nos artigos 48 e 48-A da Lei de Responsabilidade Fiscal e identificado boas práticas de transparência fiscal, bem como o papel do Contador Público na promoção da transparência fiscal.

Objetivo Secundário:

1. Identificar quais são os instrumentos de transparência da gestão fiscal, previstos na LRF, que estão sendo divulgados pelos Institutos Federais em seus portais eletrônicos; 2. Verificar se os Contadores estão utilizando os sistemas de informação SIAFI, SIAFI Gerencial e Tesouro Gerencial como ferramentas na promoção da transparência fiscal; 3. Identificar, na visão dos Contadores Públicos, os avanços e desafios na promoção da transparência fiscal.

**Avaliação dos Riscos e Benefícios:**

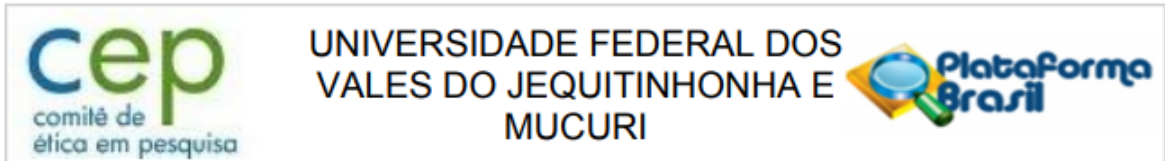
Riscos:

A PARTICIPAÇÃO DOS CONTADORES APRESENTA OS SEGUINTE RISCOS: CONSTRANGIMENTO E QUEBRA DE SIGILO. PARA MINIMIZAR ESTES RISCOS, SERÃO ADOTADOS OS SEGUINTE PROCEDIMENTOS: NÃO SERÁ UTILIZADO O NOME DOS CONTADORES; NÃO SERÁ UTILIZADO O NOME DO CAMPUS NO QUAL OS MESMOS ESTÃO EM EXERCÍCIO PROFISSIONAL; NÃO SERÃO DIVULGADAS INFORMAÇÕES PESSOAIS QUE CARACTERIZAM OS ENTREVISTADOS. DESTA FORMA, EVITA-SE A EXPOSIÇÃO DE INFORMAÇÕES PESSOAIS, BEM COMO A IDENTIFICAÇÃO DO ENTREVISTADO. ALÉM DISSO, OS ENTREVISTADOS PODERÃO DECIDIR DENTRE AS INFORMAÇÕES FORNECIDAS, QUAIS PODERÃO SER TRATADAS DE FORMA PÚBLICA.

Benefícios:

Os benefícios relacionados com a participação dos contadores do IFNMG na pesquisa poderão ser indiretos. Ao participar desta pesquisa, não haverá nenhum benefício direto concedido aos contadores do IFNMG, todavia, espera-se que este estudo traga informações importantes sobre a relevância do contador para a Administração Pública, de forma que o conhecimento que será construído a partir desta pesquisa possa contribuir na valorização da classe contábil, onde o pesquisador se compromete a divulgar os resultados obtidos.

**Endereço:** Rodovia MGT 367 - Km 583, nº 5000  
**Bairro:** Alto da Jacuba **CEP:** 39.100-000  
**UF:** MG **Município:** DIAMANTINA  
**Telefone:** (38)3532-1240 **Fax:** (38)3532-1200 **E-mail:** cep@ufvjm.edu.br



Continuação do Parecer: 2.005.268

#### **Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:**

##### **Metodologia Proposta:**

Diante dos objetivos propostos, a classificação desta pesquisa quanto aos objetivos será descritiva, pois segundo Cerro, Bervian e Silva (2007, p. 61) "a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los". A classificação desta pesquisa quanto aos procedimentos será bibliográfica e documental, haja vista que será feito um levantamento de informações e referências teóricas, em artigos, livros, legislações brasileiras, com o intuito de entender os instrumentos de transparência, tanto no contexto internacional quanto no Brasil. Quanto à abordagem do problema a pesquisa será quantitativa e qualitativa. Segundo Beuren et al (2009, p. 92), "a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados". Neste sentido, na abordagem quantitativa, procura-se quantificar os dados da população pesquisada, e na abordagem qualitativa, busca-se analisar e estudar os dados coletados nos sites dos IFECT's, bem como nas entrevistas com os contadores do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG). Para alcance dos objetivos propostos, o presente trabalho será dividido em duas etapas. Na primeira etapa, a ser realizada de forma digital, serão analisados os portais eletrônicos dos IFECT's criados pela Lei 11.892 de 29 de dezembro de 2008, visando identificar quais informações e documentos institucionais relacionados à gestão fiscal estão sendo divulgados por estas instituições. Dentre os objetivos específicos da pesquisa, encontra-se a apresentação da percepção dos contadores públicos, acerca dos avanços e desafios na promoção da transparência fiscal. Neste sentido, a segunda etapa da pesquisa consiste em atender a este objetivo específico. Para tanto, por conveniência, foram selecionados para realização de entrevistas semiestruturadas, os contadores públicos em exercício no IFNMG, haja vista que o pesquisador é servidor público da referida instituição e pretende com os resultados da pesquisa aprimorar e implantar boas práticas de transparência fiscal possivelmente identificadas pelo estudo. As entrevistas serão realizadas presencialmente nas cidades em que os contadores atuam profissionalmente. É importante ressaltar que o IFNMG possui atualmente, além da Reitoria, 11 (onze) campi, localizados nas cidades de Arinos, Araçuaí, Almenara, Diamantina, Janaúba, Januária, Montes Claros, Pirapora, Porteirinha, Salinas e Teófilo Otoni. Encontra-se em exercício no IFNMG, de acordo com o portal da transparência (2016), 13 (treze) contadores, distribuídos entre a Reitoria e os Campi. Neste sentido, a unidade de análise da pesquisa na sua segunda etapa, será os contadores do IFNMG.

##### **Metodologia de Análise de Dados:**

Os procedimentos para a realização da coleta de dados será, na primeira etapa, a Coleta

<b>Endereço:</b> Rodovia MGT 367 - Km 583, nº 5000		<b>CEP:</b> 39.100-000
<b>Bairro:</b> Alto da Jacuba		
<b>UF:</b> MG	<b>Município:</b> DIAMANTINA	
<b>Telefone:</b> (38)3532-1240	<b>Fax:</b> (38)3532-1200	<b>E-mail:</b> cep@ufvjm.edu.br



UNIVERSIDADE FEDERAL DOS  
VALES DO JEQUITINHONHA E  
MUCURI



Continuação do Parecer: 2.005.268

Documental, tendo em vista que será feita uma coleta de documentos institucionais relacionados à gestão fiscal nos sites dos IFECT's e na segunda etapa, especificamente no âmbito do IFNMG a entrevista semiestruturada, que se caracteriza por um conjunto de perguntas ou questões definidas em um roteiro flexível em torno de um ou mais assuntos do interesse de uma pesquisa para elucidação de seu objeto (TRIVIÑOS, 1987). Para tratamento dos dados, o presente trabalho utilizará o método estatístico, valendo-se de técnicas estatísticas, tais como percentual, frequência e média. E como técnica de análise dos dados, será utilizada a análise descritiva e a análise de conteúdo.

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

Foi apresentado os seguintes termos de Projeto de Pesquisa, Folha de Rosto, Cronograma, TCLE e carta de instituição co-partícipe.

**Recomendações:**

- Segundo a Carta Circular nº. 003/2011/CONEP/CNS, de 21/03/11, há obrigatoriedade de rubrica em todas as páginas do TCLE pelo sujeito de pesquisa ou seu responsável e pelo pesquisador, que deverá também por sua assinatura na última página do referido termo.

- Relatórios final deve ser apresentado ao CEP ao término do estudo em 11/09/2018. Considera-se como antiética a pesquisa descontinuada sem justificativa aceita pelo CEP que a aprovou.

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

O projeto atende aos preceitos éticos para pesquisas envolvendo seres humanos preconizados na Resolução 466/12 CNS.

**Considerações Finais a critério do CEP:**

**Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:**

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_859475.pdf	04/04/2017 18:02:18		Aceito
Declaração de Instituição e Infraestrutura	Carta_de_Anuencia.PDF	04/04/2017 18:01:50	ERVANIO FERNANDES MATOS	Aceito
Folha de Rosto	Folha_de_Rosto.pdf	28/03/2017 20:36:39	ERVANIO FERNANDES	Aceito

Endereço: Rodovia MGT 367 - Km 583, nº 5000

Bairro: Alto da Jacuba

CEP: 39.100-000

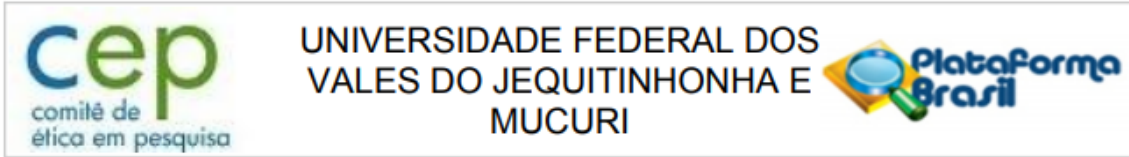
UF: MG

Município: DIAMANTINA

Telefone: (38)3532-1240

Fax: (38)3532-1200

E-mail: cep@ufvjm.edu.br



Continuação do Parecer: 2.005.268

Outros	Roteiro_de_Entrevista_2.pdf	11/03/2017 21:36:23	ERVANIO FERNANDES	Aceito
Cronograma	Cronograma_2.pdf	11/03/2017 21:34:18	ERVANIO FERNANDES	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	Projeto_CEP_UFVJM_2.pdf	11/03/2017 19:54:51	ERVANIO FERNANDES MATOS	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_2.pdf	11/03/2017 19:53:49	ERVANIO FERNANDES MATOS	Aceito

**Situação do Parecer:**

Aprovado

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

DIAMANTINA, 06 de Abril de 2017

---

**Assinado por:**  
**Disney Oliver Sivieri Junior**  
**(Coordenador)**

**Endereço:** Rodovia MGT 367 - Km 583, nº 5000

**Bairro:** Alto da Jacuba

**CEP:** 39.100-000

**UF:** MG

**Município:** DIAMANTINA

**Telefone:** (38)3532-1240

**Fax:** (38)3532-1200

**E-mail:** cep@ufvjm.edu.br



## APÊNDICE C

### Metodologia para apuração do Índice de Transparência Pública

	SINAL	PONTUAÇÃO MÁXIMA
<b>1. CONTEÚDO</b>		<b>1.650</b>
<b>1.1. Execução Orçamentária (valores)</b>	=	<b>100</b>
1.1.1. Dotação Inicial	+	10
1.1.2. Autorizado	+	20
1.1.3. Empenhado	+	10
1.1.4. Liquidado	+	10
1.1.5. Pago	+	10
1.1.6. Restos a pagar pagos	+	10
1.1.7. Total desembolsado	+	20
1.1.8. Restos a pagar a pagar	+	10
<b>1.2. Classificação Orçamentária</b>	=	<b>550</b>
1.2.1. Institucional	+	100
1.2.2. Funcional	+	100
1.2.3. Natureza da despesa	+	100
1.2.4. Detalhamento de Pessoal e Encargos Sociais	+	200
1.2.5. Fonte de Recursos	+	50
<b>1.3. Nota de empenho (NE)</b>	=	<b>150</b>
1.3.1. Número da NE	+	10
1.3.2. Data da NE	+	10
1.3.3. Unidade Gestora emitente	+	10
1.3.4. Favorecido	+	10
1.3.5. Valor	+	10
1.3.6. Observação	+	100
<b>1.4. Ordem Bancária (OB)</b>	=	<b>150</b>
1.4.1. Número	+	10
1.4.2. Data	+	10
1.4.3. Unidade Gestora emitente	+	10
1.4.4. Favorecido	+	10
1.4.5. Valor	+	10
1.4.6. Observação	+	100
<b>1.5. Beneficiário do Pagamento</b>	=	<b>100</b>
1.5.1. Lista completa	+	100
1.5.2. Lista Individual	+	30

<b>1.6. Informações agregadas (1.1 a 1.5, exceto detalhamento de pessoal</b>	=	<b>100</b>
<b>1.7. Procedimento licitatório</b>	=	<b>300</b>
1.7.1. Edital	+	100
1.7.2. Participantes	+	100
1.7.3. Contrato	+	100
<b>1.8. Convênios</b>	=	<b>100</b>
1.8.1. Número do Convênio	+	5
1.8.2. Concedente	+	5
1.8.3. Responsável concedente	+	5
1.8.4. Conveniente	+	10
1.8.5. Responsável conveniente	+	10
1.8.6. Data de celebração e publicação	+	5
1.8.7. Data de publicação	+	5
1.8.8. Vigência	+	5
1.8.9. Objeto	+	10
1.8.10. Justificativa	+	5
1.8.11. Situação do convênio	+	5
1.8.8. Valor da transferência	+	10
1.8.9. Valor da contrapartida	+	10
1.8.10. Valor pactuado	+	10
<b>1.9. Receitas</b>	=	<b>100</b>
1.9.1. Orgão / Unidade Gestora (arrecadadora)	+	30
1.9.1. Origem da receita / tipo de receita	+	30
1.9.2. Previsão do valor	+	20
1.9.3. Valor arrecadado	+	20
<b>2. SÉRIE HISTÓRICA E FREQUENCIA DE ATUALIZAÇÃO</b>		<b>200</b>
<b>2.1. Série histórica</b>	=	<b>100</b>
2.1.1. 5 ou mais anos	+	100
2.1.2. 4 anos	+	90
2.1.3. 3 anos	+	80
2.1.4. 2 anos	+	60
2.1.5. 1 ano (em curso)	+	50
<b>2.2. Atualização (despesa)</b>	=	<b>100</b>
2.2.1. De online a 24 horas	+	100
2.2.2. De 2 a 7 dias	+	80
2.2.3. De 8 a 15 dias	+	40
2.2.4. De 16 a 30 dias	+	30
2.2.5. De 31 a 60 dias	+	20
2.2.6. A partir de 60 dias	+	0



<b>3. USABILIDADE</b>		<b>900</b>
<b>3.1. Interação</b>	=	<b>100</b>
3.1.1. Manual de navegação	+	10
3.1.2. Glossário	+	10
3.1.3. Perguntas frequentes	+	10
3.1.4. Fale conosco – E-mail	+	30
3.1.5. Fale conosco – telefone	+	40
<b>3.2. Possibilidades de downloads (banco de dados)</b>	=	<b>100</b>
3.2.1. Download em arquivo texto	+	40
3.2.2. Download Web Service	+	60
<b>3.3. Delimitação temporal</b>	=	<b>100</b>
3.3.1. Ano (acumulado)	+	10
3.3.2. Semestral	+	10
3.3.3. Trimestral	+	10
3.3.4. Bimestral	+	10
3.3.5. Mensal	+	60
<b>3.4. Facilidade de navegação</b>	=	<b>600</b>
3.4.1. Disposição do conteúdo = 100	=	100
3.4.1.1. Conteúdo concentra-se em um único site (sem link)	+	100
3.4.1.2. Conteúdo linkado e nominado na página principal	+	50
3.4.2. Visualização do conteúdo	=	200
3.4.2.1. Toda a informação de navegação disponível é indicada em html	+	10
3.4.2.2. Todas as consultas disponíveis para download	+	60
3.4.2.3. Parte das consultas disponíveis para download	+	60
3.4.3. Formato	=	200
3.4.3.1. Consulta de conteúdo formatado	+	50
3.4.3.2. Consulta parcial de conteúdo a formatar	+	100
3.4.3.3. Consulta plena de conteúdo a formatar	+	200
3.4.4. Acesso em endereço oficial	+	100

**Fonte:** Biderman e Puttomatti (2012)