

A Disponibilização na Internet dos Demonstrativos do RREO pelos Municípios com Nota Máxima no *Ranking* Nacional da Transparência do Ministério Público Federal, referentes aos Anos de 2000 a 2016

Resumo:

Este artigo tem como objetivo identificar o grau de disponibilização na internet dos demonstrativos contábeis componentes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) dos municípios com nota máxima no *Ranking* Nacional da Transparência do Ministério Público Federal, referentes aos encerramentos dos exercícios financeiros de 2000 a 2016. Esta pesquisa é classificada como descritiva, com abordagem mista, e documental quanto aos procedimentos. Foram realizados acessos aos sítios eletrônicos de todos os 124 municípios abrangidos neste estudo (população), buscando-se identificar a divulgação ou não dos demonstrativos componentes do RREO, por meio de um *checklist* (instrumento). Os resultados da pesquisa demonstram que todos os municípios observados mantiveram em seus sítios eletrônicos predominantemente os demonstrativos referentes aos anos finais da série. Referente a 2000, 99% dos municípios não dispunham de nenhum dos demonstrativos do RREO, enquanto referente a 2016 essa taxa caiu para 14%. Referente a 2000, nenhum município divulgou de forma completa o RREO, enquanto no de 2016 a taxa passou para 45%. Desta forma, referente ao último ano da série, apenas 45% dos municípios considerados mais transparentes pelo *Ranking* do MPF divulgaram em seus sítios todos os demonstrativos incondicionais exigidos para o Relatório.

Palavras-chave: Transparência Governamental; Relatório Resumido de Execução Orçamentária; Governo Eletrônico.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade / Contabilidade Pública Governamental.

1 INTRODUÇÃO

Em países que adotam a democracia como regime de governo, é essencial que exista participação popular e, para isso, a população precisa ter acesso às informações. Assim, o acesso à informação que um país transparente oferece contribui para a consolidação das relações democráticas entre o Estado e a sociedade civil (Pereira, 2005, p. 4).

Transparência e acesso à informação figuram como direitos dos cidadãos e deveres do Estado, estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e outras normas, dentre as quais destacam-se: a Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF); a Lei Complementar n. 131/2009, chamada de Lei da Transparência (LT); a Lei n. 12.527/2011, denominada Lei do Acesso à Informação (LAI); e a Lei Complementar n. 156/2016.

A LRF, especificamente, instituiu uma série de instrumentos de transparência, dentre os quais constam relatórios periódicos, cuja publicação é obrigatória, como o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) (Lei Complementar n. 101, 2000, art. 48). A observância destas e de outras obrigações demanda controle e, segundo o Ministério Público Federal (MPF, 2018), uma avaliação nacional não havia sido realizada na totalidade dos municípios e estados até a realização do Projeto do *Ranking* Nacional dos Portais da Transparência, em 2015 e 2016.

Considerando o exposto, apresenta-se a pergunta de pesquisa: os municípios com nota máxima no *Ranking* Nacional da Transparência do Ministério Público Federal estão disponibilizando em seus sítios eletrônicos os demonstrativos contábeis componentes do RREO referentes aos anos de 2000 a 2016?

O objetivo desta pesquisa é identificar o grau de disponibilização na internet dos demonstrativos contábeis componentes do RREO dos municípios com nota máxima no *Ranking* Nacional da Transparência do Ministério Público Federal, referentes aos encerramentos dos exercícios financeiros de 2000 a 2016.

Este artigo delimita-se ao cumprimento do objetivo proposto, alcançado por meio de checagens da divulgação ou não dos demonstrativos componentes do RREO no universo de 124 municípios que alcançaram nota máxima no *Ranking* Nacional da Transparência do MPF realizado em 2016. A pesquisa não busca analisar a qualidade dos dados divulgados no RREO nem os fatos históricos relacionados com os mesmos.

Como justificativa para esta pesquisa, encontram-se suas possíveis contribuições nos âmbitos governamental e social. Contribui no âmbito governamental por observar o cumprimento das normas vigentes, bem como verificar se houve efeito real do avanço normativo recente em busca de ampla divulgação de dados por parte dos entes públicos. No âmbito social, justifica-se por identificar se os dados que contribuem para o controle social, como os contidos no RREO, estão sendo divulgados conforme a LRF. A instrumentalização do controle social, segundo a Controladoria-Geral da União (CGU, 2013, p. 6), pode proporcionar ganhos como: prevenção da corrupção, respeito aos direitos fundamentais, fortalecimento da democracia, melhoria da gestão pública e melhoria do processo decisório.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Demonstrativos contábeis estatais

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) apresenta papel fundamental na produção e na divulgação de dados e informações que dão suporte à transparência governamental, uma vez que aborda o patrimônio e os recursos públicos, por meio de demonstrativos contábeis diversos. Alguns desses demonstrativos são exigidos por leis específicas e orientados por manuais técnicos, como o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2018).

Esta seção apresenta os demonstrativos exigidos pelas principais normas voltados à transparência e ao acesso à informação. As normas mencionadas são: a Lei n. 4.320/1964; o MCASP, da STN; a Lei Complementar n. 101/2000, Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF); e o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), da STN.

A Lei n. 4.320 (1964, art. 1º) “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Esta Lei estabelece uma série de demonstrativos contábeis a serem elaborados pelos entes a fim de apresentar os resultados gerais do exercício, tais como os balanços públicos.

Além desses, outros demonstrativos contábeis estatais surgiram no ano de 2000, com a publicação da LRF. Esta Lei “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (Lei Complementar n. 101, 2000, art. 1º). Por responsabilidade na gestão fiscal, entende-se uma “ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas . . .” (Lei Complementar n. 101, 2000, art. 1º, § 1º).

No tocante à transparência, a LRF estabelece, dentre outros aspectos, os instrumentos de transparência que a viabilizam a gestão fiscal responsável, dentre os quais encontram-se o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (Lei Complementar n. 101, 2000, art. 48). Por intermédio do RGF e do RREO, contribui-se para a transparência das contas públicas, mediante o fornecimento de dados aos usuários (STN, 2019).

A presente pesquisa possui como objeto de observação os demonstrativos componentes do RREO, que evidenciam a execução das receitas e das despesas orçamentárias, entre outros aspectos. O referido Relatório é composto por demonstrativos contábeis consolidados, exigidos de todos os entes federativos, a serem publicados pelos respectivos Poderes Executivos.

Destaca-se que os modelos dos demonstrativos componentes do RREO foram criados e alterados desde o ano de publicação da LRF. Portanto, esses demonstrativos variaram ao longo dos anos, conforme os manuais e orientações da STN.

Do mesmo modo que a STN edita o MCASP, também emite o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Este manual estabelece normas de harmonização que devem ser observadas pela administração pública para a elaboração dos anexos estabelecidos na LRF (STN, 2019).

O art. 48 da LRF, sobre os instrumentos de transparência, foi alterado pela Lei Complementar n. 131/2009, a qual acrescentou a obrigatoriedade de que os entes públicos disponibilizem, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, o que resultou na criação dos portais da transparência (CGU, 2013, p. 10).

Realização:



2.2 Divulgação contábil estatal na internet

A transparência das contas públicas apresentou avanço com o desenvolvimento de novas tecnologias da informação e comunicação. Assim, o acesso à informação ampliou-se quando o Estado passou a utilizar-se da internet para publicação das contas públicas.

A primeira norma que determinou o uso de eletrônicos de acesso público para os fins de transparência foi a Lei n. 9.755/1998. Esta Lei determinou a criação de uma página na internet pelo Tribunal de Contas da União (TCU), com o título de “*homepage* Contas Públicas”, a fim de divulgar dados e informações do orçamento e balanços públicos (Lei n. 9.755, 1998, art. 1º).

Destaca-se que a transparência pode ser passiva ou ativa, sendo que este artigo aborda apenas a última. A divulgação na *internet* caracteriza-se como transparência ativa, uma vez que a população não precisa solicitar as informações, pois elas já se encontram em sítios eletrônicos. Assim, este artigo verifica se os municípios mais transparentes, levantados pelo Ministério Público Federal praticam, de fato, uma parte da transparência ativa.

Ressalta-se que a simples divulgação de informações públicas não significa ser transparente, sendo preciso que as informações transmitam “o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas” (Cruz, Ferreira, Silva, & Macedo, 2012, p. 157). Tais autores sintetizaram alguns entendimentos sobre o tema:

De acordo com Kim e colaboradores (2005), o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC) trouxe mudanças na forma de informação de operações, que tem sistematizado a transparência governamental. De acordo com Pieranti, Rodrigues e Peci (2007:11), a internet tem desempenhado um papel essencial na disseminação de informações e oferecimento de serviços à população. (Cruz, Ferreira, Silva, & Macedo, 2012, p. 158)

Apesar de a Lei n. 4.320/1964 prever a divulgação de demonstrativos estatais, foi com a LRF que os meios eletrônicos se tornam uma forma ampla de divulgação. Isso porque a LRF define os “instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público” (Lei Complementar n. 101, 2000, art. 48).

Foi com a LRF que a transparência se tornou um princípio essencial da gestão fiscal responsável, enquanto esta mesma Lei trouxe instrumentos que possuem “objetivo de melhorar a interação entre o Estado e o cidadão” (Silva, 2011, p. 15).

Outro avanço significativo foi dado pela Lei Complementar n. 131 (2009), conhecida como Lei da Transparência (LT), a qual alterou a LRF e ampliou a divulgação na *internet*. A LT exige a “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” (Lei Complementar n. 131, 2009, art. 48, para. único).

Em novembro de 2011 foi publicada a Lei n. 12.527 (2011, art. 1º) conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), que “dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações”. A LAI estabelece que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão” (Lei n. 12.527, 2011, art. 5º).

Segundo a LAI, “é dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente

Realização:



de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas (Lei n. 12.527, 2011, art. 8º). Visando cumprir o disposto, tais órgãos e entidades públicas “deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet)” (Lei n. 12.527, 2011, art. 8º, § 2º).

2.3 Pesquisas anteriores

A Tabela 1 evidencia os objetivos e principais resultados das pesquisas realizadas sobre sítios eletrônicos governamentais em relação à divulgação de informações ou dados por parte de entidades do setor público.

Tabela 1. Síntese das pesquisas anteriores

Autores e títulos	Objetivos e resultados encontrados
Souza (2005): Divulgação na internet do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, por municípios do entorno de Brasília	Objetivo de "... avaliar a transparência da gestão fiscal em municípios do entorno de Brasília quanto à apresentação do" RREO e RGF. Foram analisados 22 municípios entre 2001 e 2004. Os resultados demonstram que dos 17 municípios, apenas 5 apresentaram alguma divulgação do RREO na internet.
Gomide, Souza, Boina e Avelar (2008): Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal	Objetivo de "avaliar se os municípios mineiros utilizam a internet, ... , para evidenciar as informações solicitadas pela" LRF. Dentre os 85 municípios que compõem a amostra, cerca de 35% "utilizam a internet para evidenciar as informações demandadas pela LRF".
Fachina (2013): A Lei de Responsabilidade Fiscal e a transparência da gestão pública: uma análise dos municípios do Rio Grande do Sul	Objetivo de "... verificar se os municípios gaúchos estão publicando e garantindo o acesso em meio eletrônico de dois instrumentos de transparência previstos na LRF," e RREO e o RGF. "Constatou-se que dos 496 municípios do Rio Grande do Sul, 133 municípios não publicaram todos os relatórios previstos na lei."
Resende, Vale, Melo, Silva e Carvalho (2014): Transparência na gestão pública: um estudo sobre a publicação do RREO e RGF dos municípios da Microrregião São João Del Rei à luz da LRF	Objetivo de "verificar se os municípios da microrregião São João Del Rei estão publicando os demonstrativos da RREO e RGF em meios eletrônicos, ... ". "Os resultados mostram que ainda é incipiente o número de demonstrativos disponibilizados em meio eletrônico para a consulta da população".
Mafra e Platt (2015): A disponibilização na internet de demonstrativos contábeis pelos municípios da Região da Grande Florianópolis referentes aos anos de 2000 a 2013	Objetivo de "verificar se estão publicados na internet os demonstrativos contábeis elaborados pelos municípios da Região da Grande Florianópolis em atendimento à Lei n.º 4.320/1964 e à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), referentes aos anos de 2000 a 2013". O estudo foi realizado com 22 municípios. Quanto a publicação dos demonstrativos componentes do RGF e RREO, referente à maioria dos anos, houve publicação limitada e por vezes completamente ausente de tais demonstrativos.
Santos e Ávila (2015): Os instrumentos de transparência, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a divulgação das contas públicas nos portais eletrônicos dos 10 maiores municípios mineiros	Objetivo "é a análise do conteúdo dos sites dos 10 maiores municípios mineiros em termos populacionais, no período de 2010 a 2012". "Os resultados demonstraram que, de forma geral, os municípios atendem ao disposto pelo artigo 48, uma vez que houve a divulgação da maioria dos instrumentos nele elencados".

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas fontes citadas.

Estas pesquisas relacionam-se em termos de abordagem com a presente pesquisa, de modo que não representam toda a produção acadêmica acerca do tema, inclusive por limitação de espaço neste artigo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Classificação da pesquisa

No campo de estudo da Contabilidade, existem tipologias de delineamento de pesquisas considerados mais aplicáveis, agrupadas conforme três categorias: quanto aos objetivos; quanto aos procedimentos; e quanto à abordagem do problema (Raupp & Beuren, 2010).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa enquadra-se como descritiva. Em relação aos procedimentos para coleta de dados, foi empregada predominantemente a pesquisa documental, pois a coleta se deu diretamente sobre os demonstrativos contábeis dos municípios que compõem a população. Por fim, quanto à abordagem, esta pesquisa é classificada como qualitativa e quantitativa, ou seja, é mista.

3.2 Técnicas e instrumentos de pesquisa

Conforme Colauto e Beuren (2010, p. 134), “a coleta de dados em documentos pode ser dividida em: pesquisa documental ou de fontes primárias e pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias”. Em relação à coleta de dados, foram utilizadas as técnicas de pesquisa documental e observação direta extensiva.

Na pesquisa documental, foram utilizadas: consulta às normas aplicáveis aos temas de pesquisa, conjuntamente com fontes secundárias; e, dados extraídos dos demonstrativos contábeis, visando identificar sua publicação conforme legislação vigente, subsidiando o capítulo de resultados. Como instrumento da observação direta extensiva, foi utilizado o *checklist*.

Após a coleta de dados, procedeu-se a sua análise, buscando organizar sistematicamente os dados obtidos, a fim de alcançar os objetivos propostos. Segundo Colauto e Beuren (2010, p. 137), “o processo de análise de dados varia em função do plano estabelecido para a pesquisa, o qual é dividido nas categorias: análise de conteúdo, análise descritiva e análise documental”. A presente pesquisa empregou a análise descritiva e documental.

Foi empregada a análise documental por meio de dados sobre a divulgação pelos municípios de demonstrativos oficiais. Por meio de documentos, identificou-se o cumprimento de dispositivos específicos da LRF pelos municípios. Complementarmente, esta pesquisa utilizou-se de análise descritiva, visto que empregou recursos básicos da estatística descritiva para organizar, resumir e evidenciar aspectos relacionados à divulgação *on-line*, como distribuições de frequência.

3.3 Procedimentos de pesquisa

O presente artigo emprega abordagem similar – porém não idêntica – a de Mafra e Platt (2015), que verificaram a divulgação na internet dos demonstrativos componentes dos dois relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como dos balanços públicos exigidos pela Lei n. 4.320/1964. Tais autores (Mafra & Platt, 2015) abordaram os 22 municípios

da Região da Grande Florianópolis, buscando dados referentes aos anos de 2000 a 2013.

Nesta pesquisa, o *checklist* está mais detalhado e os critérios foram ajustados por categorização, para identificar o nível de divulgação de demonstrativos nos sítios eletrônicos dos municípios. Por outro lado, verificou-se apenas os demonstrativos componentes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). Um diferencial está na concepção da população, que é maior e diferente, pois provém da pesquisa nacional do Ministério Público Federal, o que permite a análise dos municípios considerados mais transparentes.

Para realização da presente pesquisa, foram seguidos os seguintes passos:

1º Passo: identificar todos os municípios que compõem a população e seus respectivos sítios eletrônicos oficiais e outros a eles vinculados, incluindo portais de transparência e outros espaços eventualmente disponibilizados para acesso às contas públicas.

2º Passo: construir *checklists* prevendo todos os demonstrativos contábeis requeridos para os exercícios financeiros abrangidos, conforme as bases normativas aplicáveis.

3º Passo: visitar os sítios eletrônicos dos municípios para preencher os *checklists*, com vistas a coletar os dados necessários à pesquisa, de modo individualizado (por município).

4º Passo: apresentar e descrever os dados encontrados, com vistas a evidenciar o nível de divulgação na internet dos demonstrativos abrangidos pelos municípios estudados. Empregar recursos básicos da estatística descritiva: análise univariada para dados categorizados (variáveis qualitativas) de níveis de disponibilização dos demonstrativos.

A construção do *checklist* se deu a partir dos anexos do RREO vigentes de 2000 a 2016, considerando as alterações de nomes ao longo dos anos, conforme demonstra o Tabela 2.

Tabela 2. Checklist dos demonstrativos componentes do RREO

Itens	Vigência	N. do anexo	Nomes dos demonstrativos	I/ C	2000 0	..	2016
1	2000 a 2016	I ou 1	Balanço Orçamentário	I			
2	2000 a 2001	III	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Subfunção/Programa	I			
	2002 a 2016	II ou 2	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção				
3	2000 a 2001	II ou 2	Demonstrativo de Receitas e Despesas	I		X	X
4	2000 a 2001	V	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	I			
	2002 a 2016	III ou 3					
5	2000 a 2001	VI	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias	C			
	2002 a 2008	V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos				
	2009 a 2012	V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores				
	2013 a 2016	4					

Continua

Continuação

Itens	Vigência	N. do anexo	Nomes dos demonstrativos	I/C	2000	..	2016
6	2000 a 2001	VII	Demonstrativo do Resultado Nominal	I			
	2002 a 2012	VI					
	2013 a 2016	5					
7	2000 a 2001	VII A	Demonstrativo do Resultado Primário	I			
	2002 a 2012	VII					
	2013 a 2016	6					
8	2000 a 2001	VIII	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	I			
	2002 a 2012	IX					
	2013 a 2016	7					
9	2002 a 2012	X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	I			
	2013 a 2016	8					
10	2000 a 2001	IX	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	C			
	2002 a 2012	XI					
	2013 a 2016	9					
11	2000 a 2001	X	Demonstrativo da Projeção Atuarial das Receitas e Despesas	C			
	2002 a 2008	XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos				
	2009 a 2012	XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores				
	2013 a 2016	10					
12	2000 a 2001	XI	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	C			
	2002 a 2012	XIV					
	2013 a 2016	11					
13	2002	XVII	Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde	I			
	2003 a 2012	XVI	Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde				
	2013 a 2016	12	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde				
14	2006 a 2007	XVII	Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público-Privadas Contratadas	C			
	2008 a 2012	XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas				
	2013 a 2016	13					
15	2004 a 2005	XVII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	I			
	2006 a 2012	XVIII					
	2013 a 2016	14					
16	2000 a 2001	IV	Demonstrativo das Receitas e Despesas de Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária	C			

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos anexos do RREO aplicáveis de 2000 a 2016.

O processo de coleta desses dados se deu nos sítios eletrônicos oficiais e portais de transparência, descobertos via pesquisa no *Google*. Quando da inexistência destes dois, buscou os dados em sítios que congregam as contas de vários municípios de um mesmo estado.

Destaca-se que alguns demonstrativos não são publicados todos os anos, mas apenas naqueles anos em que o município realizou algum fato que deve ser evidenciado no mesmo. Por

Realização:

exemplo, no ano em que não houver parcerias público-privadas, o anexo pode ser publicado com valores zerados ou não ser publicado. Desta forma, os anexos foram classificados como condicionais ou incondicionais, sendo que os primeiros precisam de uma condição para existir, enquanto os segundos existem sempre.

A partir dessa classificação, gerou-se um resumo para cada município, conforme evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3. Resumo do checklist por município

Resumo checklist por município		2000	...	2016
a) Total de demonstrativos incondicionais exigidos	(Conforme a norma)	7		9
b) Total de demonstrativos condicionais previstos	(Conforme a norma)	5		5
c) Total de demonstrativos incondicionais publicados	(Coletar) ^[1]			
d) Total de demonstrativos condicionais publicados	(Coletar) ^[2]			
e) Taxa de publicação dos demonstrativos incondicionais	(d/a) ^[3]	%		%

Notas: [1] Representa a soma de todos os demonstrativos incondicionais publicados no ano. [2] Representa a soma de todos os demonstrativos condicionais publicados no ano. [3] Evidencia a taxa de publicação em cada ano, dividindo-se o os demonstrativos incondicionais publicados pelo total exigido no ano.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos anexos do RREO de 2000 a 2016.

A Tabela 3 está preparada para receber os valores obtidos junto a cada município no processo de coleta dos dados. Assim, demonstra a taxa de publicação de cada município. Esta taxa, referente a cada ano, é a base para a classificação do município conforme os critérios estabelecidos na Tabela 4.

Para fins de classificação, foram observados apenas os demonstrativos componentes do RREO considerados incondicionais. Este critério foi aplicado ao final da coleta de dados referente a cada ano, na qual se demonstra quanto o município publicou, do total que ele estava minimamente obrigado. Foram considerados na análise apenas os demonstrativos referentes ao último bimestre de cada ano, que apresentam dados anuais.

Tabela 4. Critérios para classificação dos resultados observados

Categorias e siglas	Significados
A – Ausente	Não publicou nenhum dos demonstrativos incondicionais ^[1] anuais (0%).
PA – Parcialmente Ausente	Publicou até a metade dos demonstrativos incondicionais anuais ($\leq 50\%$).
PC – Parcialmente Completo	Publicou mais da metade dos demonstrativos incondicionais anuais, porém não a totalidade ($> 50\%$ e $< 100\%$).
C – Completo	Publicou todos os demonstrativos incondicionais anuais (100%).
NA – Não se aplica	Para municípios instalados após o ano de 2000 ^[2] .

Notas: [1] Incondicionais são aqueles Demonstrativos em que não há possibilidade de inexistência, pois são operações que não há hipótese de o município não realizar no ano. [2] Municípios ainda não estabelecidos, portanto, não apresentavam a obrigatoriedade de realizar a publicação dos Demonstrativos até sua instalação.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em alguns casos, a distinção de um anexo entre “publicado” (Sim) ou “não publicado” (Não) mostrou-se menos simples. Isso porque se apresentaram situações em que os demonstrativos se encontravam “disponíveis”, mas apresentavam problemas estruturais, sendo por isso classificados como em “Desacordo” (D). As situações em que isso ocorreu foram: quando não estava claro no demonstrativo o período a que se referia (ano/bimestre/semestre); na

hipótese não plausível de os dados estarem zerados ou ausentes, no todo ou em parte; e quando o demonstrativo apresentava formatação defeituosa, que comprometia a leitura.

3.4 Características e dados dos municípios, população e amostra

Esta pesquisa compreendeu a observação de 124 municípios brasileiros. O critério para seleção se deu com base em pesquisa do Ministério Público Federal (MPF, 2018) entre 2015 e 2016, denominada “*Ranking Nacional da Transparência*”. Tal pesquisa (MPF, 2018) decorreu da necessidade que o Ministério percebeu de acompanhar o cumprimento da Lei Complementar n. 101/2000, da Lei Complementar n. 131/2009 e da Lei n. 12.527/2011.

Esta pesquisa não possui amostragem, pois realizou-se sobre toda a população dos municípios indicados pelo MPF. A Tabela 5 evidencia um extrato dessa população.

Tabela 5. Extrato dos municípios com nota máxima no *Ranking* do MPF

N. de ordem	Município	UF	Posição nacional por avaliação		População (habitantes)	Nota por avaliação (0 a 10)	
			1ª	2ª		1ª	2ª
1	Duque de Caxias	RJ	1	1	878.402	10	10
2	Macaé	RJ	1	1	229.624	10	10
3	Niterói	RJ	1	1	495.470	10	10
...
122	Cabeceiras do Piauí	PI	4.947	1	10.276	0	10
123	Paes Landim	PI	4.947	1	4.074	0	10
124	São Lourenço do Piauí	PI	4.947	1	4.488	0	10

Observações: apresenta extrato com os 3 primeiros e os 3 últimos municípios da população de 124, conforme posição nacional na primeira avaliação.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em planilha do Ministério Público Federal (MPF, 2016 e 2018).

A presente pesquisa se propôs a observar se estão disponíveis na internet os demonstrativos componentes do RREO em todos os 124 municípios apontados como mais transparentes, considerando apenas aqueles que obtiveram nota máxima (dez) na avaliação realizada em 2016 pelo MPF.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Apresentação dos dados obtidos

Em sua primeira etapa, esta pesquisa identificou se os municípios da população haviam divulgado ou não os demonstrativos anexos componentes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) referentes aos últimos bimestres de cada ano, de 2000 a 2016. Para isso, foram considerados apenas os demonstrativos incondicionais, conforme explicado na seção 3.3. A partir das observações anuais, foram feitos os cálculos da proporção de publicação anual de cada município, conforme observado na Tabela 6.

Tabela 6. Taxa de publicação dos demonstrativos por município (extrato) – 2000 a 2016

Valores em percentuais (%).

N.	Município	2000 a 2008 ^[1]	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	Abaetetuba	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	Águas Mornas	0	0	0	0	0	0	100	0	0
3	Agudo	0	0	0	0	0	0	100	100	100
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
122	Viçosa	0	0	0	0	0	0	0	89	89
123	Vista Gaúcha	0	0	0	0	0	0	100	100	100
124	Xanxerê	0	0	0	0	0	100	100	100	89

Nota: [1] Em todos estes anos (2000 a 2008), a taxa foi zero para os municípios exemplificados.

Fonte: Dados da pesquisa.

A título de exemplo, o Município de Anápolis, de 2000 a 2008 não possuía nenhum demonstrativo incondicional publicado na internet. Nos anos de 2009 a 2012, publicou 89% daqueles demonstrativos, enquanto nos anos de 2013 a 2015 publicou 100%. Contudo, em 2016 tal Município voltou a divulgar 89% dos demonstrativos.

4.2 Análise da disponibilização

Baseando-se nos dados demonstrados na Tabela 6 e nos critérios definidos na Tabela 4, gerou-se a Tabela 7. A partir desta, é possível analisar mais especificamente a disponibilização dos demonstrativos, conforme critérios definidos na seção 3.3.

Tabela 7. Classificação dos resultados dos checklist por município (extrato) – 2000 a 2016

N.	Município	2000 a 2008 ^[1]	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	Abaetetuba	A	A	A	A	A	A	A	A	A
2	Águas Mornas	A	A	A	A	A	A	C	A	A
3	Agudo	A	A	A	A	A	A	C	C	C
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
122	Viçosa	A	A	A	A	A	A	A	PC	PC
123	Vista Gaúcha	A	A	A	A	A	A	C	C	C
124	Xanxerê	A	A	A	A	A	C	C	C	PC

Nota: [1] Em todos os anos, a classificação foi Ausente para os municípios exemplificados.

Siglas: “A” para Ausente; “PC” para Parcialmente Completo; e “C” para Completo.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que quando o município não havia divulgado nenhum demonstrativo incondicional, aquele ano era considerado como Ausente (A), mas quando publicava, a classificação foi feita conforme os critérios de PA, PC, C e NA. Por exemplo, nos anos em que Anápolis divulgou 89% dos demonstrativos, o município teve sua publicação classificada como Parcialmente Completa (PC), e quando divulgou 100%, foi considerada Completa (C).

Após a organização das observações, as informações foram consolidadas por ano, com vistas a realizar uma distribuição de frequência, conforme consta na Tabela 8. Conforme referida tabela, os demonstrativos incondicionais do RREO referentes aos anos de 2000 a 2012 não estão publicados nos sítios eletrônicos de mais de 50% dos municípios abrangidos nesta pesquisa. Entretanto, o percentual de publicação dos referidos demonstrativos é maior nos demais anos.

Menos de 10% dos municípios divulgaram todos os demonstrativos incondicionais

Realização:

componentes do RREO referentes aos anos 2000 a 2010. Este percentual aumentou para os demais anos, sendo que referente ao ano de 2016 cerca de 45% dos municípios divulgam em seus sítios eletrônicos a totalidade dos referidos demonstrativos.

Nota-se que os municípios tendem a divulgar em seus sítios oficiais os anexos componentes do RREO referentes aos anos mais recentes. Cerca de 99% dos municípios não apresentaram em seus sítios eletrônicos nenhum dos demonstrativos incondicionais do RREO referentes ao ano 2000. Entretanto, apenas 14% dos municípios não divulgaram os referidos demonstrativos referentes ao ano de 2016.

Tabela 8. Total de observações em valores absolutos e percentuais – 2000 a 2016

Categorias		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ausente (A)	Unid.	120	120	117	113	109	108	105	102	99
	%	99%	98%	96%	93%	89%	88%	85%	83%	80%
Parcialmente Ausente (PA)	Unid.	1	0	2	4	5	4	8	6	8
	%	1%	0%	2%	3%	4%	3%	7%	5%	7%
Parcialmente Completo (PC)	Unid.	0	2	2	2	7	6	4	8	7
	%	0%	2%	2%	2%	6%	5%	3%	7%	6%
Completo (C)	Unid.	0	0	1	3	1	5	6	7	9
	%	0%	0%	1%	2%	1%	4%	5%	6%	7%
Total válido por ano	Unid.	121	122	122	122	122	123	123	123	123
	%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Não se aplica (NA) ^[2]	Unid.	1	0	2	4	5	4	8	6	8
Total da população	Unid.	1%	0%	2%	3%	4%	3%	7%	5%	7%
Categorias		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total ^[1]
Ausente (A)	Unid.	94	86	80	70	49	32	21	17	1442
	%	76%	70%	65%	57%	40%	26%	17%	14%	69%
Parcialmente Ausente (PA)	Unid.	10	10	12	17	27	23	20	21	178
	%	8%	8%	10%	14%	22%	19%	16%	17%	9%
Parcialmente Completo (PC)	Unid.	11	17	16	17	21	22	25	30	197
	%	9%	14%	13%	14%	17%	18%	20%	24%	9%
Completo (C)	Unid.	8	10	15	19	27	47	58	56	272
	%	7%	8%	12%	15%	22%	38%	47%	45%	13%
Total válido por ano	Unid.	123	123	123	123	124	124	124	124	2089
	%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Não se aplica (NA)	Unid.	1	1	1	1	0	0	0	0	19
Total da população	Unid.	124	124	124	124	124	124	124	124	2.108

Fonte: Dados da pesquisa.

Desconsiderando os municípios não instalados, é possível fazer constatações sobre o total das 2.089 observações válidas coletadas referentes aos 17 anos, conforme a Figura 1.

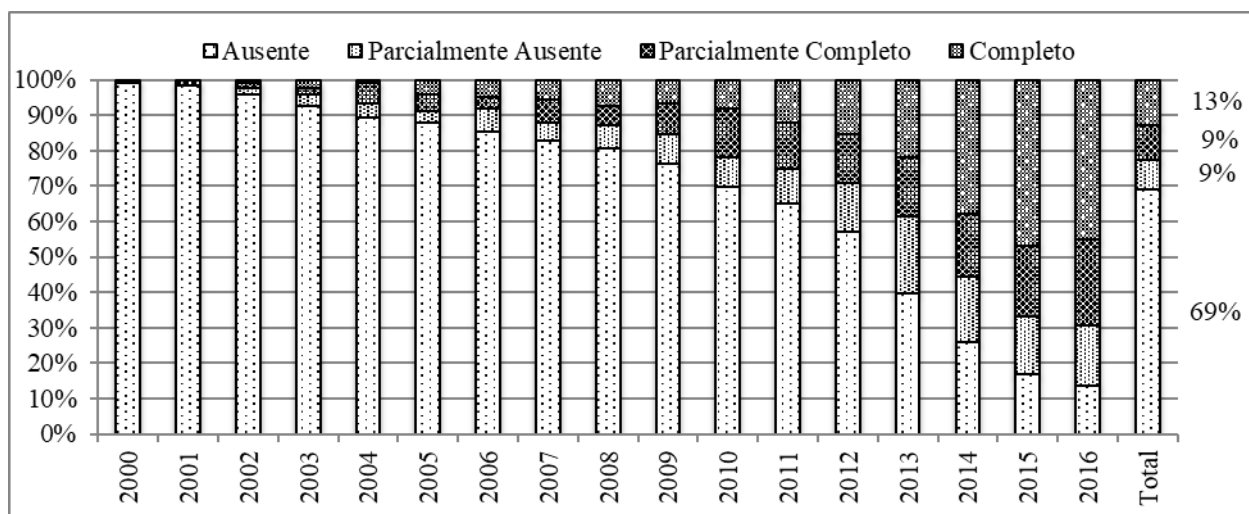


Figura 1. Distribuição dos dados observados de 2000 a 2016

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Figura 1 e na Tabela 8 que apenas os anos mais próximos à 2016 apresentam uma maior parcela de demonstrativos publicados. Considerando o total de demonstrativos incondicionais exigidos entre 2000 e 2016 dos municípios analisados nesta pesquisa: estavam ausentes em 69% das observações; foram apresentados de forma parcial em 9%; e constavam de forma completa nos sítios em apenas 13% das ocorrências.

4.3 Discussão dos resultados

Dentre os estudos anteriores, identificados na seção 2.3, diversos tentaram observar a publicação dos instrumentos de transparência previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). As amostras e os anos abrangidos se mostraram diferentes em cada pesquisa: Souza (2005) analisou 22 municípios do entorno de Brasília referente aos anos de 2001 a 2004; Gomide et al. (2008) analisaram 85 municípios do Estado de Minas Gerais no ano de 2008; Fachina (2013) examinou 496 municípios do Rio Grande do Sul referente aos anos de 2010 e 2011; Resende et al. (2014) investigaram 14 municípios da microrregião de São João Del Rei (MG) referente aos anos 2006 a 2012; Mafra e Platt (2015) observaram 22 municípios da Grande Florianópolis referente aos anos de 2000 a 2013; e Santos e Ávila (2015) analisaram os 10 maiores municípios de Minas Gerais referente aos anos de 2010 a 2012.

Os resultados da maior parte das pesquisas apontaram, assim como esta pesquisa, que predomina a ausência dos demonstrativos componentes do RREO. O estudo de Souza (2005) apontou que 77,3% dos municípios não divulgaram os demonstrativos. Gomide et al. (2008) constataram que cerca de 30,94% publicaram os demonstrativos. Resende et al. (2014) concluíram que a divulgação se mostrou incipiente. Mafra e Platt (2015) observaram que 92,86% das publicações estavam ausentes dos sítios eletrônicos dos municípios.

Alguns estudos, contudo, apontam a publicação completa dos demonstrativos na maior parte das amostras – situação divergente das demais pesquisas expostas, incluindo a presente.

Realização:

Fachina (2013) constatou que apenas 27% dos municípios não publicaram os demonstrativos exigidos. Uma das causas para esta divergência pode residir no fato de a autora (2013) ter coletado dados no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), diferentemente desta pesquisa, que os buscou nos sítios dos municípios. Isto poderia indicar que a divulgação é maior por parte da STN do que pelos próprios municípios. Segundo Santos e Ávila (2015), todos os municípios da amostra divulgaram amplamente o RREO na sua versão completa e simplificada em seus sítios eletrônicos. Tal estudo (2015), contudo, não apresenta seus critérios sobre o que compreende a “divulgação” do RREO, o que dificulta sua comparação ao presente estudo. Assim, pode residir numa divergência de critérios os resultados diferentes entre as pesquisas.

5 CONCLUSÕES

Considera-se que o objetivo desta pesquisa foi atingido, o qual consistiu em identificar o grau de disponibilização na internet dos demonstrativos contábeis componentes do RREO dos municípios com nota máxima no *Ranking* Nacional da Transparência do Ministério Público Federal, referentes aos encerramentos dos exercícios financeiros de 2000 a 2016. Os resultados da pesquisa, por meio da verificação da disponibilidade dos demonstrativos nos sítios eletrônicos, permitiram identificar o percentual de divulgação referente a cada ano.

Observou-se que os municípios mantiveram em seus sítios eletrônicos predominantemente os demonstrativos componentes do RREO referentes aos anos finais da série, ou seja, próximos a 2016. Referente ao ano 2000, 99% dos municípios não divulgaram nenhum dos demonstrativos do RREO, enquanto referente a 2016 essa taxa caiu para 14%. Considerando todos os demonstrativos incondicionais referentes aos 17 anos, estavam ausentes em 69% dos municípios, enquanto em 31% constavam de forma parcial ou completa.

Comparando os dados dos anos inicial e final da série, tem-se que referente a 2000 nenhum município divulgou de forma completa o RREO, enquanto referente a 2016 a taxa passou para 45%. Desta forma, referente ao último ano da série, apenas 45% dos municípios considerados mais transparentes pelo *Ranking* do MPF divulgaram em seus sítios todos os demonstrativos incondicionais exigidos.

Um dos aspectos relevantes evidenciados pela pesquisa foi a omissão de dados históricos mais antigos por parte dos entes, especialmente referentes aos anos iniciais da série (iniciada a 2000), quando da entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal e da exigência de publicação do RREO.

Destaca-se que as conclusões alcançadas por esta pesquisa são limitadas pelos critérios adotados na sua elaboração, definidos pelos autores e expostos na seção 3.3. Desta forma, trabalhos que definam critérios diferentes para classificação dos dados poderão chegar a conclusões também diferentes das observadas neste artigo.

Para pesquisas futuras, sugere-se: verificar também a divulgação de outros demonstrativos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Lei n. 4.320/1964; e expandir o período de observações e a população de municípios. Pode-se também observar as características qualitativas dos demonstrativos, a fim de observar outros aspectos de transparência dos municípios, além da simples publicação ou não dos demonstrativos.

REFERÊNCIAS

- Colauto, R. D.; & Beuren, I. M. (2010). Coleta, análise e interpretação dos dados. In I. M. Beuren (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e prática* (3a ed.), (pp. 117-144). São Paulo: Editora Atlas.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 7 julho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Controladoria-Geral da União (CGU). (2013). *Brasil transparente: Manual da Lei de Acesso à Informação para estados e municípios*. Brasília, DF: CGU. Recuperado em 7 julho, 2019, de https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/transparencia-publica/brasil-transparente/arquivos/manual_lai_estadosmunicipios.pdf
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. de S., Silva, L. M. da., & Macedo, M. Á. da S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *RAP – Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-176. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080/5635>
- Fachina, P. F. (2013). *A Lei de Responsabilidade Fiscal e a transparência da gestão pública: uma análise dos municípios do Rio Grande do Sul* (Trabalho de conclusão de curso). Especialização em Gestão Pública, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, Brasil. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://repositorio.ufsm.br/handle/1/1797>
- Gomide, L. R., Souza, A. A. de., Boina, T., & Avelar, E. A. (2008). Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Pensar Contábil*, 10(42), 36-43. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/91>
- Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 7 julho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009*. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 7 julho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm

Lei n. 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. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 7 julho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm

Lei n. 9.755, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 7 julho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19755.htm

Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 7 julho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm

Mafra, G. M.; & Platt, O. A, Neto (2015). A Disponibilização na Internet de Demonstrativos Contábeis pelos Municípios da Região da Grande Florianópolis Referentes aos Anos de 2000 a 2013. *In Anais, 6 Congresso UFSC de Controladoria e Finanças* (pp. 1-18), Florianópolis, SC, Brasil. Florianópolis: UFSC. Recuperado em 5 julho, 2019, de http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/19_16.pdf

Ministério Público Federal (MPF) (2016). *Ranking Nacional da Transparência*. Brasília, DF: MPF. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking/mapa-da-transparencia/arquivos-pdf/ranking-da-transparencia-2a-avaliacao-nacional.pdf> e <http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br/>

Ministério Público Federal (MPF) (2018). *Ranking Nacional da Transparência: mapa da transparência*. Brasília, DF: MPF. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking/mapa-da-transparencia/ranking-o-projeto-new>

Pereira, J. M. (2005). Reforma do Estado e Controle da Corrupção no Brasil. *Revista de Gestão*, 12(2), 1-17. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://www.revistas.usp.br/rege/article/view/36514>

Raupp, F. M.; & Beuren, I. M. (2010). Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. *In* I. M. Beuren (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e prática* (p.76-97). (3a ed.). São Paulo: Editora Atlas.

- Resende, L. S., Vale, C. R. do., Melo, M. P. de S., Silva, F. B. da., & Carvalho, K. W. de. (2014, outubro). Transparência na gestão pública: um estudo sobre a publicação do RREO e RGF dos municípios da microrregião São João Del Rei à luz da LRF. In *Anais, 9 Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia* (pp. 1-12), Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Recuperado em 7 julho, 2019, de <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/19920257.pdf>
- Santos, M. R. dos; & Ávila, L. A. C. de. (2015, outubro). Os instrumentos de transparência, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a divulgação das contas públicas nos portais eletrônicos dos 10 maiores municípios mineiros. In *Anais, Congresso UFU de Contabilidade* (pp. 1-14), Uberlândia, MG, Brasil. Uberlândia: Universidade Federal de Uberlândia. Recuperado em 7 julho, 2019, de http://www.cont.facic.ufu.br/sites/cont.facic.ufu.br/files/1-30973103_os_instrumentos_de_transparencia.pdf
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2019). *Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)* (10a ed.). Brasília, DF: STN, Ministério da Economia. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mdf>
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2018). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)* (8a ed.). Brasília, DF: STN, Ministério da Fazenda. Recuperado em 7 julho, 2019, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>
- Silva, L. M. da. (2011). *Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública* (9a ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Souza, G. F. de. (2005). *Divulgação na internet do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, por municípios do entorno de Brasília* (Trabalho de conclusão de curso). Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Centro Universitário de Brasília, Brasília, DF, Brasil. Recuperado em 7 julho, 2019, de <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/123456789/2272/2/20101860.pdf>