

() Graduação (X) Pós-Graduação

AVALIAÇÃO DA DISPONIBILIZAÇÃO ELETRÔNICA DE DEMONSTRATIVOS DE CONTABILIDADE PÚBLICA PELOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

Priscila de Souza Afonso,
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
pria3077@gmail.com

Evellyn Delgado Abelha,
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
evellyn.delgado@ufms.com

Marco Aurélio Gonzalez Chaves,
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
marco1602@gmail.com

Andrea Duailibi Moreira,
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
andreaduailibi@gmail.com

Alessandro Gustavo Souza Arruda,
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
alessandro.arruda@ufms.br

RESUMO

Transparência e *accountability* são conceitos fundamentais para efetivação de uma gestão fiscal democrática. No entanto, estudos anteriores (FRANCO *et al.*, 2014; CRUZ *et al.*, 2012) mostram a fragilidade desses instrumentos na esfera municipal. Diante disso, este artigo tem o objetivo de avaliar a disponibilidade de informativos contábeis, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), nos portais eletrônicos oficiais dos 79 municípios de Mato Grosso do Sul. O trabalho se fundamenta em normas jurídicas e contábeis. Para aferir a disponibilidade, foi realizada uma coleta de dados relativos ao exercício de 2020, com pesquisa do tipo documental, *ex post facto*, nos sites oficiais do Executivo dos 79 municípios. Em seguida, uma pesquisa qualitativa foi feita com os oito municípios do Estado com população superior a 50 mil habitantes. Tal avaliação demonstrou o grau de completude dos documentos contábeis exigidos pela lei. A análise dos dados foi feita por meio de estatística descritiva básica, com uso de frequência simples e cálculos percentuais em relação ao universo pesquisado. O resultado demonstrou que há fragilidade na disponibilidade de tais relatórios, sobretudo no que diz respeito aos municípios com menos de 50 mil habitantes, confirmando a falta de atenção à transparência e *accountability*.

Palavras-chave: Transparência; *Accountability*; Governança; *Disclosure*; Lei de Responsabilidade Fiscal.

1 INTRODUÇÃO

No início da década de 90, mais precisamente durante o governo Collor, houve a introdução do modelo de gestão gerencialista no Estado brasileiro (MATIAS-PEREIRA, 2012; PAES DE PAULA, 2005). Esse modelo de gestão reporta às boas práticas de governança, à ideia de qualidade na prestação de serviços públicos (BOGONI *et al.*, 2010), entre elas a transparência.

A transparência é considerada um princípio base das democracias. Por meio dela, é possível efetivar a participação popular e o controle social. Fraude e corrupção podem ser mais facilmente identificadas em ambientes transparentes, já que dificultam desvios (TCU, 2018).

A Constituição Federal brasileira de 1988 prevê instrumentos que amparam e estimulam a transparência na gestão pública, entre eles o direito à informação e o princípio da publicidade. A construção da ideia de transparência no Brasil ganhou reforço com o advento da Lei de Acesso à Informação em 2011.

Já na área fiscal o reforço desse princípio foi dado, principalmente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2000. Essa norma é calcada na interdependência entre o planejamento, o controle e a transparência, exigindo a prestação de contas e permitindo a responsabilização dos gestores públicos sobre os recursos públicos (*accountability*).

Tais normas são válidas para todas as esferas de governo. Porém, em ambiente municipal, estudos mostram que a transparência e *accountability* sofrem limitações consideráveis. O trabalho de Franco *et al.* (2014) revela que em 2010, entre os municípios do estado do Paraná, havia uma baixa aderência à publicação dos relatórios legalmente exigíveis pela Lei de Responsabilidade Fiscal, relativos à transparência com as finanças públicas.

Mesmo com as exigências legais de publicidade da gestão fiscal em ambiente eletrônico, Rotta *et al.* (2019) apontaram que os municípios, de maneira geral, apresentam baixo grau de maturidade em suas plataformas digitais para efetivação da transparência, o que prejudica o acesso e o interesse da população a essas informações.

Nesse sentido, o objetivo deste artigo é avaliar a disponibilidade - nos portais eletrônicos oficiais dos 79 municípios de Mato Grosso do Sul - de informativos contábeis obrigatórios por lei. O foco desta pesquisa está no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e no Relatório de Gestão Fiscal (RGF), bem como de seus demonstrativos anexos, peças que compõem a prestação de contas de toda a administração pública. Tais documentos ratificam o princípio da transparência, pois permitem o acompanhamento e a fiscalização dos recursos

públicos pelos órgãos de controle interno e externo e pela sociedade.

Este estudo avalia a disponibilidade desses documentos no âmbito da administração direta municipal (Poder Executivo). Para isso, foi realizada uma coleta de dados relativos ao exercício de 2020, com pesquisa do tipo documental, de corte transversal, *ex post facto*. Os dados foram tabulados para cálculo da frequência simples de publicidade de cada um dos demonstrativos. A análise dos dados foi feita por estatística descritiva considerando a presença ou ausência dos referidos relatórios segundo critério da periodicidade exigida pela lei.

Os resultados apontaram que 87,5% dos municípios com mais de 50 mil habitantes disponibilizaram o RREO e o RGF. Porém, mais da metade (52,1%) dos municípios com menos de 50 mil habitantes não cumpriu as exigências relativas ao RGF. Com relação ao RREO, 47,1% dessas localidades não alcançaram a disponibilidade prevista em norma.

A partir desses dados, foi realizada uma pesquisa qualitativa com relação à completude dos relatórios apresentados pelos municípios com mais de 50 mil habitantes. Nesta etapa, analisou-se a presença ou não dos anexos obrigatórios que devem acompanhar tanto o RREO quanto o RGF.

A coleta de dados indicou que a disponibilização dos anexos ainda é falha. Apenas dois dos municípios sul-mato-grossenses com mais de 50 mil habitantes publicaram todos os anexos previstos pelas normas de gestão fiscal. Todos os demais apresentaram falhas que são detalhadas nesta pesquisa.

Dessa forma, neste trabalho observou-se que ainda há fragilidade na disponibilização desses instrumentos contábeis na esfera do Executivo municipal, conforme pesquisas anteriores também apontaram. Tal fato demonstra o desrespeito ao direito de acesso à informação, à prestação de contas e à transparência.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 GOVERNANÇA E TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

Nas últimas três décadas, crises sociais, econômicas e financeiras em diversas partes do mundo provocaram a busca por novos modelos de gestão com a finalidade de melhorar o desempenho do Estado. Fundamentos de governança corporativa começaram a ser aplicados no setor público na busca por efetividade e eficiência, dando início a uma tendência de implementação do modelo gerencialista, com origem na Inglaterra.

Matias-Pereira (2010) afirma que a governança nas organizações públicas e privadas apresentam significativas similitudes. Segundo o autor, os princípios básicos que norteiam os rumos dos segmentos dos setores privado e público são idênticos: transparência, equidade, cumprimento às leis, prestação de contas e ética.

De acordo com Marques (2007), a boa governança permitirá um melhor desempenho, em benefício de todas as partes interessadas (*stakeholders*). Ainda segundo a autora, os cidadãos esperam uma boa governança corporativa das autoridades governamentais e, por isso, a sociedade reclama cada vez mais que os agentes públicos prestem contas (*accountability*), de forma que a transparência se mostra essencial para ajudar a assegurar que os corpos dirigentes são verdadeiramente responsáveis.

Cruz *et al.* (2012) apontam a Inglaterra como a origem da preocupação com o tema da transparência, nas décadas de 1970 e 1980, com a implementação da administração pública gerencial naquele país. A Administração Pública brasileira iniciou uma tendência à implementação do modelo gerencialista a partir da década de 1990, com a adoção de reformas que buscavam oferecer ao cidadão mais serviços de melhor qualidade (BOGONI *et al.*, 2010).

O ordenamento jurídico nacional possui em seu bojo uma série de regramentos que preveem e garantem princípios para uma gestão pública responsável e democrática - incluindo a transparência.

A Constituição Federal brasileira de 1988 (CF/88) apresenta dispositivos que regem, de maneira geral e específica, o dever de disponibilização de dados e informações sobre a administração do Estado.

No artigo art. 5º, inciso XXXIII, a Carta Magna dispõe sobre o direito do cidadão de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral. Além disso, o *caput* do art. 37 traz a publicidade como um dos princípios expressos da administração pública. O §2º do art. 216 aponta ainda que “cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem” (BRASIL, 1988).

Tais disposições servem de base para a regulamentação e a efetivação da transparência na gestão pública. De acordo com o Referencial de Combate à Fraude e Corrupção, elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), “o objetivo da busca por transparência é instrumentalizar o controle social. Isso faz com que qualquer pessoa, em qualquer lugar, possa ser um fiscal da gestão pública” (TCU, 2018, p. 60).

A ideia de transparência na gestão pública brasileira ganhou reforço com o advento da

Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei Acesso à Informação (LAI). A norma regula o acesso a informações da administração pública e dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios a fim de disponibilizarem os dados.

A internet também representou auxílio significativo à implantação da transparência da gestão pública. A expressão *e-gov* (governo eletrônico) atualmente é tratada como meio de integração do governo e de seus cidadãos, incluindo-se aí a prestação de serviços públicos e prestação de contas por meios digitais.

De acordo com estudos de Limberger (2015), sobre informação pública em rede e concretização dos direitos sociais,

quando o poder estatal faz uso das novas tecnologias para tornar disponível a informação pública na internet, permite a participação do cidadão nos assuntos públicos, propicia o controle social e, consequentemente, a fiscalização do gasto estatal, [...] (LIMBERGER, 2015, p. 2667).

Com o avanço dos meios eletrônicos, a legislação brasileira, de maneira generalizada, passou a exigir a divulgação de quase todos os atos da Administração Pública por meios informatizados (entre eles: art. 8º, §2º, da LAI; art. 48, *caput*, da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2001; art. 25, §3º, da Lei 14.133, de 1º de abril de 2021; dentre outros).

Tudo isso corrobora a efetivação do Decreto 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Tal norma estabelece a transparência como princípio da governança pública, entendida como “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017). Além disso, o decreto também considera a prestação de contas e a responsabilidade como princípios da governança pública.

2.2 ACCOUNTABILITY E GESTÃO FISCAL

O termo *accountability* está ligado à prestação de contas, base de todo sistema republicano (ALMQUIST, 2012). Conforme Nóbrega e Araújo (2019, p. 2), “a democracia ocasionou um maior destaque ao tema, possibilitando que a sociedade [...] tivesse domínio de mecanismos de controles diversos”.

Todavia, o exercício efetivo da *accountability* enfrenta obstáculos. Cruz *et al.* (2012)

afirmam que

estudos realizados no Brasil (Akutsu e Pinho, 2002; Pinho, 2006; Santana Júnior, 2008; Paiva e Zuccolotto, 2009) e no exterior (Justice, Melitski e Smith, 2006; Herawaty e Hoque, 2007; Styles e Tennyson, 2007; Pérez, Bolívar e Hernández, 2008) têm constatado que há déficit de *accountability* na gestão pública, nos diferentes níveis governamentais (CRUZ *et al.* 2012, p. 154).

No caso brasileiro, a atual Constituição Federal estabelece, em seu art. 70, parágrafo único, a obrigatoriedade da prestação de contas por todo aquele que tenha poder de decisão sobre recursos públicos ou possa assumir obrigações em nome da República. Por sua vez, a Lei de Acesso à Informação prevê, no art. 8º, §1º e §2º, que os entes governamentais deverão publicar em sítio na internet registros relativos às despesas, repasses e transferências de recursos.

Também deve haver fornecimento de dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras, inclusive com informações de procedimentos licitatórios e respectivos contratos.

No que tange à gestão fiscal, a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), na esteira dos mandamentos constitucionais, exige a publicidade e a prestação das contas governamentais. A referida lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e possui capítulo exclusivo dedicado ao tema, com o título “Transparência, Controle e Fiscalização”. Dessa forma, fica evidente que a LRF tem como um de seus pilares a transparência na gestão pública.

Importante reforço à necessidade de *accountability* e, sobretudo, de transparência foi a nova redação do art. 48 da LRF, dada por meio da Lei Complementar 156, de 28 de dezembro de 2016. Com alteração, §2º do dispositivo prevê que

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público (BRASIL, 2000).

Ainda conforme o art. 48, são instrumentos de transparência da gestão fiscal, entre outros, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF); e as versões simplificadas desses documentos. Este trabalho tem foco justamente nesses dois relatórios citados, aos quais, de acordo com a LRF, será dada ampla divulgação - inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (Estrutura Conceitual) do

Conselho Federal de Contabilidade (2016) - o objetivo dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG) das entidades do setor público é, primeiramente, fornecer informações confiáveis aos usuários do serviço público e aos provedores de serviços públicos. Em segundo lugar, os relatórios servem para promover eventuais responsabilizações (*accountability*) e, finalmente, como instrumentos para a tomada de decisões.

A forma como as informações do RGF e RREO devem ser prestadas é normatizada pelo Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria de Tesouro Nacional (STN, 2020). O documento é de observação obrigatória pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Anualmente, é publicada uma versão atualizada, sendo que, para o exercício de 2020, estava vigente a 10^a edição do documento.

Baseado na LRF e trazendo as mesmas informações do Manual da STN, porém com mais didática e objetividade aos municípios do Estado de Mato Grosso do Sul - o Tribunal de Contas do Estado (TCE-MS) editou manuais acerca tanto do conteúdo do RREO e do RGF tanto do modo como devem ser apresentados.

Conforme o Manual do RREO do TCE-MS (2020), esse relatório e seus demonstrativos anexos deverão ser elaborados e publicados em até trinta dias após o encerramento do bimestre de referência. De acordo com o site Tesouro Nacional Transparente, do Governo Federal – o RREO ajuda a compreender a situação fiscal do município, com dados sobre a execução orçamentária da receita e da despesa.

Para o Executivo Municipal, em relação ao RREO, o Manual do TCE-MS especifica como obrigatórias as publicações dos documentos apresentados, a seguir, nos Quadros 1 e 2. Destaca-se que, conforme a LRF, existem algumas diferenças quanto à publicação do RREO em municípios com mais de 50 mil habitantes e com menos de 50 mil habitantes. Tal particularidade pode ser conferida também nos quadros apresentados.

Quadro 1 - Conteúdo do RREO para municípios com mais de 50 mil habitantes

Conteúdo RREO	Período 1º ao 5º Bim.	Período 6º Bim.
Anexo 1. Balanço Orçamentário	SIM	SIM
Anexo 2. Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção	SIM	SIM
Anexo 3. Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	SIM	SIM
Anexo 4. Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS	SIM	SIM
Anexo 6. Demonstrativo do Resultado Primário e Nominal	SIM	SIM

Conteúdo RREO	Período 1º ao 5º Bim.	Período 6º Bim.
Anexo 7. Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	SIM	SIM
Anexo 8. Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE	SIM	SIM
Anexo 8.4. Demonstrativo da Despesa com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE Executada em Consórcio Público, se houver	SE HOUVER	SE HOUVER
Anexo 9. Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, Regra de Ouro	NÃO	SIM
Anexo 10. Demonstrativo da Projeção Atuarial do regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos	NÃO	SIM
Anexo 11. Demonstrativo das Receitas de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos	NÃO	SIM
Anexo 12. Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde	SIM	SIM
Anexo 12.4. Demonstrativo das Despesas com Saúde - Ente Consorciado, se houver	SE HOUVER	SE HOUVER
Anexo 13. Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas	SIM	SIM
Anexo 14. Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	SIM	SIM

Fonte: adaptado de Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (2020)

Segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais da STN, o objetivo da periodicidade bimestral do RREO é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária do órgãos governamentais.

Esse relatório tem natureza contábil, tal como prescreve o art. 83 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nos termos do mencionado dispositivo, a contabilidade também deve evidenciar a situação de todos aqueles que, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuam despesas, administrem ou guardem bens públicos.

Conforme já mencionado, a LRF exige também a publicação do RGF - que conterá “demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contra garantias de valores e operações de crédito” (FRANCO *et al.*, 2014, p. 143).

Para esse relatório, a norma prevê, no art. 54, a obrigatoriedade de publicação quadrimestral - exceto aos municípios com menos de 50 mil habitantes, aos quais é facultada a

disponibilização semestral do documento; também deve ser disponibilizado em versão resumida. O RGF deve ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, em até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder.

Segundo o site Tesouro Nacional Transparente, a publicação do RGF objetiva o controle, o monitoramento e a publicidade do cumprimento dos limites estabelecidos pela LRF.

Conforme o Manual do RGF do TCE-MS (2020), em se tratando do Poder Executivo, tanto do âmbito municipal como estadual, para o 1º e o 2º quadrimestres ou o 1º semestre (dependendo do número de habitantes do Município em questão) deverão ser apresentados os anexos apresentados no Quadro 3.

Quadro 3 - Conteúdo do RGF para todos os municípios

Conteúdo RGF	Período 1º e 2º Quadr*	Período 3º Quadr.*	Período 1º Sem**	Período 2º Sem**
Anexo 1. Demonstrativo da Despesa com Pessoal	SIM	SIM	SIM	SIM
Anexo 1.4. Demonstrativo da Despesa com Pessoal - Ente Consorciado, se Houver	SE HOUVER	SE HOUVER	SE HOUVER	SE HOUVER
Anexo 2. Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	SIM	SIM	SIM	SIM
Anexo 3. Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	SIM	SIM	SIM	SIM
Anexo 4. Demonstrativo das Operações de Crédito	SIM	SIM	SIM	SIM
Anexo 5. Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar	SIM	SIM	SIM	SIM
Anexo 6. Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	NÃO	SIM	NÃO	SIM

Fonte: adaptado de Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (2020)

Notas: *período de apresentação obrigatório para municípios com mais de 50 mil habitantes e facultativo para municípios com menos de 50 mil habitantes

**período de apresentação facultativo apenas a municípios com menos de 50 mil habitantes

2.3 TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY NA GESTÃO FISCAL DE MUNICÍPIOS

Os municípios brasileiros também são regidos pela transparência e *accountability* na gestão pública. Pesquisas anteriores (FRANCO *et al.*, 2014; CRUZ *et al.*, 2012; ROTTA *et al.*, 2019) apontaram a importância e as limitações sobre esses conceitos no que diz respeito à gestão fiscal.

O trabalho de Franco *et al.* (2014) revelou que em 2010, entre os municípios do estado do Paraná, havia uma baixa aderência à publicação dos relatórios legalmente exigíveis pela Lei

de Responsabilidade Fiscal, relativos à transparência com as finanças públicas.

Segundo os autores, considerando os municípios com menos de 50 mil habitantes, 70,57% não fazem uso do meio eletrônico para dar publicidade a seus atos de responsabilidade fiscal. Um total de 88,47% dos administradores não publicou em sua página na internet o RREO e o RGF.

A avaliação ainda revelou uma maior disponibilidade desses relatórios (81,25%) em municípios com 50 mil ou mais habitantes. Segundo Styles e Tennyson (2007, p. 64 apud CRUZ *et al.*, 2012, p. 155), “os municípios de maior porte tendem a apresentar maior nível de divulgação de informações acerca da gestão municipal”.

A limitação na transparência da gestão fiscal dos municípios, em meio eletrônico, também pode ser constatada em outras normas e estudos. No Brasil, o Decreto 9.756, de 11 de abril de 2019, visa consolidar e estruturar a prestação de serviços ao cidadão no Governo Federal por meio de canais digitais (portais na internet e aplicativos móveis). Já os municípios, de maneira geral, apresentam baixo grau de maturidade em suas plataformas digitais (ROTTA *et al.*, 2019), o que prejudica o acesso e o interesse da população a essas informações.

Percebe-se com isso que a disponibilidade das informações de gestão fiscal dos municípios ainda se mostra frágil, embora o art. 48 da LRF preveja que

A transparência será assegurada também 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 (BRASIL, 2000).

Salienta-se, ainda, que o Decreto 10.540, de 5 de novembro de 2020, cria o Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (Siafic), com um padrão mínimo de qualidade das informações, válido para todos os entes federativos.

Esse sistema tem por objetivo registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial e controlar e permitir a evidenciação de alguns dados mínimos. Entre esses dados estão as demonstrações contábeis e os relatórios e demonstrativos fiscais, orçamentários, patrimoniais, econômicos e financeiros previstos em lei ou em acordos nacionais ou internacionais (BRASIL, 2020).

Todos os entes federativos deverão observar as disposições do Decreto a partir de 1º de janeiro de 2023. Para tanto, o decreto exigiu que os entes infranacionais elaborassem seus planos de ação para adequação de seus sistemas. O prazo para apresentação desse plano se encerrou no final de maio de 2021, conforme o parágrafo único do art. 18 do decreto.

Diante do exposto e de acordo com o que afirmam Cruz *et al.* (2012, p. 157) “dar

transparência aos atos realizados pelos representantes do poder público parece não ser um desafio muito fácil, apesar dos modernos recursos tecnológicos disponíveis na atualidade”.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Objetivando verificar a disponibilidade dos relatórios contábeis RREO e RGF, nos municípios de Mato Grosso do Sul - primeiramente, consultou-se uma lista com as respectivas populações estimada dos 79 municípios do Estado. O dado foi levantado a partir do site www.sidra.ibge.gov.br, em arquivo do tipo “xlsx”, a fim de definir o enquadramento de cada uma das cidades quanto à periodicidade da obrigação de apresentação dos relatórios. Isso porque a lei prevê diferenças quanto a municípios com mais de 50 mil habitantes e menos de 50 mil habitantes.

O levantamento mostrou que, dos 79 municípios de Mato Grosso do Sul, 8 possuem mais de 50 mil habitantes (Campo Grande, Dourados, Três Lagoas, Corumbá, Ponta Porã, Sidrolândia, Naviraí e Nova Andradina). Dessa forma, a análise nessas cidades levou em conta a obrigatoriedade da disponibilização quadrimestral do RFG - aos demais municípios, a lei permite a publicação semestral.

Quanto ao RREO, o tamanho da população não faz diferença para a periodicidade bimestral, tendo em vista ser igual para todos. No entanto, a verificação da população do município importa para a checagem de quais anexos devem ou não constar para as cidades com mais ou com menos de 50 mil habitantes.

Em seguida, foram realizadas buscas, por meio da plataforma Google®, a fim de localizar os sites oficiais dos 79 municípios. A partir das páginas oficiais, foram investigados os dados da transparência do Executivo de cada cidade. Para este trabalho, pesquisou-se apenas os relatórios contábeis relativos ao exercício de 2020. Dessa forma, este estudo é do tipo documental, *ex post facto*, uma vez que lida com fenômenos já ocorridos que podem ser relacionados entre si (correlação entre variáveis).

Por se tratar de pesquisa com coleta de dados realizada entre junho e agosto de 2021, partiu-se da premissa de que os 79 municípios do Estado já deveriam ter disponibilizado, eletronicamente, todos os relatórios relativos ao ano de 2020. Tal premissa deriva dos prazos definidos na LRF e da exigência legal expressa de divulgação nos respectivos sites dos municípios.

Dessa forma, em análise inicial, considerou-se que o município cumpria os requisitos

de transparência quando verificada a presença dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e dos Relatórios de Gestão Fiscal correspondentes a cada período temporal exigido em lei. A ausência da publicação em algum dos períodos do exercício de 2020 permitiu categorizar o município como não tendo publicado o relatório.

Os dados foram tabulados para análise por meio de estatística descritiva básica. Foi calculada a frequência simples de publicidade de cada um dos demonstrativos considerando a presença ou ausência dos referidos relatórios, segundo o critério de aceitabilidade proposto. Com o cálculo da frequência simples, foi possível computar valores percentuais relativos ao universo pesquisado (79 municípios).

Ressalta-se que essa classificação de transparência foi realizada mesmo que os relatórios, disponibilizados pelos municípios identificados como tendo publicado, pudessem apresentar incompletude quanto aos anexos elencados nos Manuais do TCE-MS. Assim, na primeira etapa da análise, não foi realizado exame qualitativo.

A seguir, a fim de sanar tal limitação, uma segunda etapa de verificação de dados foi feita. O propósito desta vez foi conferir, de maneira objetiva, algum grau de qualidade aos relatórios RGF e RREO apresentados pelos municípios classificados como tendo cumprido as exigências de publicação no período estipulado.

Nesta fase, utilizou-se a mesma sistemática anterior, ou seja, a de se avaliar apenas a presença ou não dos documentos obrigatórios - desprezando-se o conteúdo dos anexos publicados. Dessa forma, foi feita a verificação da completude ou não quanto aos anexos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, os quais foram elencados de maneira mais didática nos Manuais do TCE-MS.

Desta vez, o espaço amostral do estudo foi reduzido e a avaliação da completude fixou-se nos oito municípios sul-mato-grossense com mais de 50 mil habitantes. Isso porque, somada a população de todos eles, a quantia equivale a mais da metade da população de Mato Grosso do Sul.

Cabe destacar, ainda, que determinados anexos do RREO só são exigíveis dos municípios que firmaram convênios nas áreas da saúde e da educação. Por essa razão, a ausência de publicação foi assumida como convênio inexistente, ao invés da ausência de publicação.

Outro aspecto metodológico passível de realce foi a falta de padronização na localização das informações nas páginas eletrônicas dos municípios. Tal circunstância exigiu buscas por mais de uma vez. Em todos os casos em que a informação não era encontrada no site - em

tentativas feitas por diferentes pesquisadores deste estudo e em diferentes datas - o município era elencado no rol daqueles que não divulgaram a informação.

Consoante a tabulação dos dados na primeira etapa, a completude dos anexos do RREO e RGF foi verificada por meio de estatística descritiva básica, com cálculo de frequência simples de publicidade de cada um dos anexos considerando a presença ou ausência dos referidos documentos.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Considerando a metodologia estipulada, a transparência dos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para os municípios com mais de 50 mil habitantes apresentou o resultado demonstrado na Tabela 1. Trata-se do resultado da verificação de presença ou não dos relatórios conforme a periodicidade prevista nas normas.

Tabela 1 - Disponibilidade do RREO e RGF (2020) nos 8 municípios de Mato Grosso do Sul que possuem mais de 50 mil habitantes

Municípios população > 50 mil habitantes	RGF quadrimestral	%	RRE bimestral	%
Municípios que publicaram	7	87,5	7	87,5
Municípios que não publicaram	1	12,5	1	12,5
Total	8	100	8	100

Fonte: AFONSO *et al.* (2021)

Entre os municípios com mais de 50 mil habitantes, apenas Sidrolândia não publicou as informações relativas ao RGF no sítio da transparência. Esse município publicou o RREO de maneira incompleta, com informações referentes apenas ao período entre janeiro e abril de 2020, não cumprindo a exigência da norma, que prevê publicação bimestral. Dessa forma, esta pesquisa aponta que 87,5% dos municípios com mais de 50 mil habitantes cumpriram com a disponibilização dos dados exigidos por lei.

Neste sentido, este trabalho guarda relação com os estudos de Franco *et al.* (2014), tendo em vista que a pesquisa dos respectivos autores revelou uma maior disponibilidade do RREO e RGF (81,25%) em municípios com 50 mil ou mais habitantes.

Quanto aos municípios com população menor que 50 mil habitantes, a apresentação dos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal no exercício de 2020 apresentou os resultados demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2 - Disponibilidade do RREO e RGF (2020) nos 71 municípios de Mato Grosso do Sul que possuem menos de 50 mil habitantes

Municípios população < 50 mil habitantes	RGF quadrimestral	%	RREO bimestral	%
Municípios que publicaram	34	47,9	37	52,1
Municípios que não publicaram	37	52,1	34	47,9
Total	71	100	71	100

Fonte: AFONSO *et al.* (2021)

Conforme mostram os dados, nos municípios com menos de 50 mil habitantes há menor incidência de disponibilização dos relatórios contábeis comparativamente aos municípios com população maior. Os números deixam claro que a transparência das contas públicas ainda não é uma prioridade entre os gestores dos municípios, especialmente nos municípios menores, mesmo com todas previsões legais de transparência e *accountability*.

Embora este trabalho guarde semelhança metodológica com o artigo formulado por Franco *et al.* (2014), o objetivo não é uma comparação direta entre os dados desta e daquela pesquisa. Aliás, um paralelo direto desses trabalhos sequer é possível, uma vez que as diferenças de tempo e espaço alteram substancialmente a base de comparação. Contudo, o exame comparativo das duas obras possibilita inferir uma certa evolução da governança ao longo de dez anos.

Tabela 3

Presença de anexos do RREO (2020) nos 8 municípios de Mato Grosso do Sul que possuem mais de 50 mil habitantes

	1º Bim.	2º Bim.	3º Bim.	4º Bim.	5º Bim.	6º Bim.
Anexos Exigíveis	80*	80	80	80	80	104**
Anexos Publicados	47	51	39	46	54	74
Percentual de Aderência	59%	64%	49%	58%	68%	71%

Fonte: AFONSO *et al.* (2021)

Notas: * do 1º ao 5º bimestres, cada um dos 8 municípios estava obrigado a apresentar 10 anexos

** no 6º bimestre, cada um dos 8 municípios estava obrigado a apresentar 13 anexos

Percebe-se que, em 2020, o sexto semestre foi o período que mais apresentou publicação dos anexos previstos, com 71% de aderência. Já o terceiro bimestre se revelou o período com maior falha nas publicações, atingindo 49%.

Dos oito municípios, apenas Dourados e Ponta Porã publicaram todos os anexos do relatório exigido pela LRF. Campo Grande deixou de publicar as primeiras páginas do balanço orçamentário no quarto bimestre. Corumbá publicou, no terceiro bimestre, os mesmos anexos do RREO constantes do segundo bimestre. O município de Nova Andradina só publicou o demonstrativo da receita corrente líquida no sexto bimestre.

Por outro lado, no extremo oposto da transparência, o município de Sidrolândia publicou, em 2020, apenas quatro dos anexos do RREO e o município de Três Lagoas não publicou nenhum dos anexos. Essas falhas prejudicaram a avaliação destes municípios dentro dos critérios metodológicos estabelecidos para este trabalho.

Vale ressaltar que os anexos do RREO, relativos aos consórcios públicos na área de educação e saúde, só são exigíveis quando os entes tenham formado esses consórcios. A ausência de informações no sítio da transparência leva a acreditar na não formação dos consórcios, mas pode ser também apenas falta da publicação da informação. Seria interessante que os gestores, em suas prestações de contas, declarassem a ausência da formação de consórcios ao invés de simplesmente omitir a publicação.

Com relação aos anexos do RGF, a *accountability* não foi muito diferente, embora seja possível identificar uma maior aderência às exigências da LRF pelos municípios maiores que 50 mil habitantes do que aquela observada nos anexos do RREO. Os dados do RGF estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 **Presença de anexos do RGF (2020) nos 8 municípios de Mato Grosso do Sul com mais de 50 mil habitantes**

	1º Quadrimestre	2º Quadrimestre	3º Quadrimestre
Anexos Exigíveis	40*	40	48**
Anexos Publicados	27	25	31
Percentual de Aderência	68%	63%	65%

Fonte: AFONSO *et al.* (2021)

Notas: * no 1º e 2º quadrimestres, cada um dos 8 municípios estava obrigado a apresentar 5 anexos

** no 3º quadrimestre, cada um dos 8 municípios estava obrigado a apresentar 6 anexos

Dos sites eletrônicos analisados, apenas nos de Naviraí, Sidrolândia e Três Lagoas não foram publicados algum ou alguns dos anexos ao RGF. Apesar de a média de aderência à disponibilização dos anexos ter ficado na casa dos 60% nos três períodos, o primeiro

quadrimestre apresentou o maior percentual de publicação (68%), já o segundo quadrimestre foi o que menos teve aderência (63%).

Pelos dados colhidos e analisados, é possível notar que este artigo corrobora os estudos de Rotta *et al.* (2019), que afirma que os municípios, de maneira geral, apresentam baixo grau de maturidade em suas plataformas digitais, prejudicando o acesso às informações.

Ao realizar a coleta dos dados, outra observação possível com a presente pesquisa foi a falta de padronização na localização das informações relativas à transparéncia municipal. Esse é um outro fator que pode prejudicar aqueles que se interessam pela verificação das contas públicas. Espera-se que com a criação do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (Siafic) esses problemas de padronização possam ser sanados.

As circunstâncias, evidenciadas com a presente análise, revelam que as questões de disponibilidade dos demonstrativos contábeis pelos 79 municípios vão de encontro ao que preconizam as normas jurídicas brasileiras. Percebe-se que ainda há falhas quanto ao direito de acesso à informação, à prestação de contas, à transparéncia, à padronização de dados e à divulgação dos relatórios em meio eletrônico de amplo acesso público.

5 CONCLUSÕES

Este estudo buscou verificar a disponibilidade de informativos contábeis, obrigatórios por lei, nos portais eletrônicos oficiais dos 79 municípios de Mato Grosso do Sul. O trabalho permitiu observar as deficiências na publicação desses relatórios exigidos no arcabouço jurídico e contábil brasileiro, sobretudo as dificuldades dos municípios com menos de 50 mil habitantes.

Nessas localidades, no exercício de 2020, mais da metade (52,1%) não cumpriu as exigências de periodicidade relativas ao RGF. Sobre a periodicidade do RREO, 47,1% desses municípios não alcançaram a disponibilidade prevista em norma. Conforme este estudo e pesquisas anteriores mostram, ainda há fragilidade na disponibilização desses instrumentos na esfera municipal para efetivação da transparéncia.

Em que pese não haver outra base de comparação local para se estudar a evolução da transparéncia exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em relação ao trabalho de Franco *et al.* (2014), percebe-se indícios de que há evolução. Já é possível observar um aumento na preocupação dos gestores na produção dos relatórios representativos da execução orçamentária e da situação fiscal.

Apesar disso, ao se verificar a qualidade das informações dos anexos do RREO e RGF publicados em Mato Grosso do Sul, nota-se que ainda há pontos a serem levados em consideração. Os dados dos municípios do Estado com população superior a 50 mil habitantes mostram incompletudes quanto ao atendimento das normas jurídicas e contábeis brasileiras. Com relação aos anexos do RREO de 2020 dessas cidades, a maior aderência foi registrada no sexto bimestre, com a disponibilização de 71% das informações que deveriam constar nas respectivas páginas da transparência. Já para o RGF a maior aderência coube ao primeiro quadrimestre, quando atingiu 68% da disponibilização prevista.

Outro fator que merece atenção é a forma de apresentação dos relatórios. A tarefa de verificar a disponibilidade dos demonstrativos contábeis RREO e RGF não se mostra tão simples. A falta de padronização e clareza dos sites e dos próprios relatórios revelaram-se obstáculos. Por vezes, as informações eram disponibilizadas em partes específicas do site da prefeitura local, desvinculadas das demais informações relativas à transparência. Outras vezes, a informação estava atrelada a dados financeiros diversos, dificultando a localização dos relatórios.

Sugere-se aos gestores a adequação aos padrões exigidos por lei. Além de facilitar a localização dos dados, também permitirá maior clareza das informações, inclusive para a governança do próprio município. A padronização evitará que dados alheios às prestações de contas fiscais compartilhem o mesmo espaço de informações de outras áreas.

Acredita-se que a implantação do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle possa ajudar na melhoria de tal realidade. Esse sistema pode permitir uma sinergia entre os órgãos, facilitando a transparência e o efetivo controle das contas públicas.

Embora muitos dos Relatórios de Execução Orçamentária e Relatórios de Gestão Fiscal observados neste trabalho apresentem informação insuficiente para o atendimento da LRF, acredita-se que o Siafic, a ser implantado em 2023, possibilite um aumento da qualidade da disponibilização.

Outra questão digna de nota é a qualidade da informação encontrada. Em que pese os mandamentos contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal e nos Manuais do STN e do TCE-MS, os quais esclarecem o conteúdo dos relatórios, notou-se, durante a coleta dos dados, que muitos dos documentos observados não contêm todos os dados e anexos legalmente exigidos.

Conforme a metodologia adotada nesta pesquisa, optou-se por desprezar o exame da qualidade da informação inserida nos anexos identificados nos oito municípios sul-mato-

grossenses com população maior que 50 mil habitantes. O foco foi direcionado apenas na disponibilização ou não dos anexos contábeis. Isso representa uma limitação a este trabalho.

Dessa forma, é notória a importância de estudos futuros analisarem a qualidade dos dados desses relatórios nos outros 71 municípios de Mato Grosso do Sul.

Por fim, sugere-se a ampliação dos estudos relativos não só à disponibilidade da informação financeira dos entes públicos, mas à facilitação de sua compreensão como estímulo de uma educação para a cidadania.

REFERÊNCIAS

ALMQUIST, R.; GROSSI, G.; HELDEN, G. J.; REICHARD, C. Public sector governance and accountability. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, ed. 7–8, p. 479-487, nov 2013. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235412001207?via%3Dihub>. Acesso em: 22 mai. 2021.

BOGONI, N. M.; ZONATTO, V. C. S.; ISHIKURA, E. R.; FERNANDES, F. C. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação no 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 44 (1), p. 119-42, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/SPn3hw4TGnhb4cDZXdtM9hs/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 30 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: DF, Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mai. 2021.

_____. **Decreto nº 9.203**, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 23 jun. 2021.

_____. **Decreto nº 9.756**, de 11 de abril de 2019. Institui o portal único “gov.br” e dispõe sobre as regras de unificação dos canais digitais do Governo federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9756.htm. Acesso em: 22 mai. 2021.

_____. **Decreto nº 10.540**, de 5 de novembro de 2020. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.540-de-5-de-novembro-de-2020-286682565>. Acesso em: 23 mai. 2021.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios

e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 22 mai. 2021.

_____. **Lei 14.133**, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 23 mai. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 21 mai. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 21 mai. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2021.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, 46 (1), p. 153-176, jan./fev. 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>. Acesso em: 23 jun. 2021.

FRANCO, L. M.; REZENDE, D. A.; FIGUEIREDO, F. C.; NASCIMENTO, C. Nível de Divulgação Eletrônica da Contabilidade Pública dos Municípios do Paraná no Ambiente da Internet. **Revista de Ciências da Administração**, v.16, n. 38, p.140-153, abr, 2014. Disponível em: <https://www-periodicos-capes-gov-br.ez1.periodicos.capes.gov.br/>. Acesso em: 21 mai. 2021.

GOVERNO FEDERAL. Tesouro Nacional Transparente. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos>. Acesso em: 28 jul. 2021.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. População Residente Estimada. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/>. Acesso em: 23 mai. 2021.

LIMBERGER, T. Cibertransparência: informação pública em rede e concretização dos direitos sociais: a experiência dos municípios gaúchos. **Quaestio Iuris**, v. 8, n. 4, p. 2651-2669, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/20942>. Acesso em: 23 jun. 2021.

MATIAS-PEREIRA, J. A Governança Corporativa Aplicada no Setor Público Brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, 2(1), p. 109-134, 2010. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015>. Acesso em: 29 jul. 2021.

- _____. **Manual de gestão pública contemporânea.** 4. ed. São Paulo. Atlas, 2012.
- NÓBREGA, M. B.; ARAÚJO, R; LEITE F. *Accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas da Paraíba: um estudo empírico com base nos municípios de Campina Grande e João Pessoa - PB. **Holos**, [S.l.], v. 5, p. 1-14, dez. 2019. Disponível em: <https://www2.ifrn.edu.br/ojs/index.php/HOLOS/article/view/7240>. Acesso em: 23 jun. 2021.
- PAES DE PAULA, A. P. **Por uma nova gestão pública:** limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.
- ROTTA, M. J. R.; SELL, D.; PACHECO, R. C. S.; YIGITCANIAR, T. Digital Commons and Citizen Coproduction in Smart Cities: Assessment of Brazilian Municipal E-Government Platforms. **Energies**, v. 12, p. 2813, 2019. Disponível em: <https://www.mdpi.com/1996-1073/12/14/2813>. Acesso em: 22 mai. 2021.
- STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais.** Brasília: 10^a ed, 2020. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26-2>. Acesso em: 29 jul. 2021.
- STYLES, A.; TENNYSON, M. The accessibility of financial reporting of U.S. municipalities on the internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Florida, v. 19, n. 1, p. 56-92, Spring 2007. In CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, 46 (1), p. 153-176, jan./fev. 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>. Acesso em: 23 jun. 2021.
- TCE-MS. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. **Manual do Relatório de Gestão Fiscal.** Campo Grande, MS. 2020. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portaljurisdicionado/conteudos/lista/4/2>. Acesso em: 29 jul. 2021.
- _____. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. **Manual do Relatório Resumido de Execução Orçamentária.** Campo Grande, MS. 2020. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portaljurisdicionado/conteudos/lista/4/1>. Acesso em: 29 jul. 2021.
- TCU. Tribunal de Contas da União. **Referencial de combate à fraude e corrupção:** aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública. Brasília: 2 ed, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/A0/E0/EA/C7/21A1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_combate_fraude_corrupcao_2_edicao.pdf. Acesso em: 23 jun. 2021.