



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DIEGO QUEIRANTES

O perfil da divulgação contábil pública na gestão municipal: Análise das
informações divulgadas na internet pelas prefeituras paulistas.

Ribeirão Preto
2010

DIEGO QUEIRANTES

O perfil da divulgação contábil pública na gestão municipal: Análise das informações divulgadas na internet pelas prefeituras paulistas.

Trabalho apresentado como
Trabalho de Conclusão de Curso
à Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade
de Ribeirão da Universidade de
São Paulo para obtenção da
graduação no curso de Ciências
Contábeis.

Área de Concentração:
Contabilidade Governamental

Orientador: Carlos Alberto
Grespan Bonacim

Ribeirão Preto
2010

RESUMO

QUEIRANTES, Diego. **O perfil da divulgação contábil pública na gestão municipal:** Análise das informações divulgadas na internet pelas prefeituras paulistas. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

Este trabalho dedica-se ao estudo das práticas de *accountability*, e-gov (Governo eletrônico) e divulgação contábil no campo da Contabilidade Governamental, com foco na divulgação dos demonstrativos contábeis e financeiros exigidos em legislação.

O trabalho avaliou a divulgação dos relatórios e as práticas de *accountability* em prefeituras do estado de São Paulo conforme amostragem por meio das informações contidas em seus web sites oficiais.

Sendo exigido em legislação, conforme a Lei Complementar 101/2000 e Lei Complementar 131/2009, a divulgação de uma série de relatórios em meio eletrônico, este trabalho verificou a efetividade do cumprimento dessa legislação, além de avaliar a qualidade da informação, que foi verificada de acordo com a teoria contábil, assim as seguintes características foram avaliadas por meio de check lists que quantificaram informações qualitativas: acessibilidade, comunicação e serviços, comparabilidade e atendimento a legislação.

Durante o processo de coleta de dados foram encontradas diversas particularidades e diferenças de metodologias e apresentação entre os websites das prefeituras, principalmente no que tange padronização, comparabilidade e clareza na divulgação dos relatórios.

Os resultados obtidos foram que as prefeituras analisadas estão atendendo de maneira satisfatória a legislação, ainda que não completamente e com que problemas alarmantes em alguns casos. E quanto à qualidade da informação foram avaliados níveis satisfatórios de acessibilidade e comunicação e serviços, e problemas mais sérios no quesito comparabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade Governamental, Accountability, Governo Eletrônico e Lei Complementar 101/2000.

ABSTRACT

QUEIRANTES, Diego. **The profile of public accounting disclosure in the public management:** Analysis of information disseminated on the Internet by prefectures of São Paulo. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

This work is dedicated to the study of practices of accountability, e-gov (E-government) and accountancy disclosure, in the field of Government Accounting, focusing on the disclosure of accounting and financial statements required by law.

The study evaluated the disclosure practices of reporting and accountability in cities of the state of São Paulo as sampling through the information contained in their websites.

As required by law, as the Complementary Law 101/2000 and Complementary Law 131/2009, the disclosure of a series of reports in electronic media, this study verified the effectiveness of compliance with those laws, and to evaluate the quality of information that was verified according to the accounting theory, so the following features were evaluated through a check lists which quantify qualitative information: accessibility, communication and services, comparability and compliance legislation.

During the process of data collection were found several peculiarities and differences in methodology and presentation of the websites of the prefectures, especially regarding standardization, comparability and clarity in disclosure reports.

The results were analyzed that prefectures are given a satisfactory compliance of the legislation, though not completely and alarming problems that in some cases. What about the quality of information was rated satisfactory levels of accessibility and communication and services, and more serious problems in the question comparability.

Keywords: Governmental Accounting, Accountability, Electronic Government and Complementary Law 101/2000.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1.	Estatística descritiva da característica população nas cidades paulistas	17
Tabela 2.	Modelo para definição das classes de cidades paulistas por população	18
Tabela 3.	Classes das cidades paulistas por população e frequências das classes	18
Tabela 4.	Fórmula para amostragem das cidades paulistas por classes	19
Tabela 5.	Amostragem aleatória das cidades definidas para os testes	19
Tabela 6.	Lista de Municípios selecionados e os endereços eletrônicos de seus websites	36
Tabela 7.	Lista de municípios selecionados com população e condições do website	37
Tabela 8.	Lista de municípios e relatórios divulgados por tipologia	47
Tabela 9.	Ranking Municípios por tipo de relatório	49
Tabela 10.	Percentual de prefeituras por quantidade de relatórios LRF divulgados	50
Tabela 11.	Percentual de prefeituras por quantidade de balanços contábeis divulgados	52
Tabela 12.	Percentual de prefeituras por quantidade leis orçamentárias divulgadas	53
Tabela 13.	Dificuldade para encontrar o relatório por tipologia	56
Tabela 14.	Caminho direto para se chegar ao relatório por tipologia	58
Tabela 15.	Ranking dos resultados do Check list II Comunicação e serviços	60
Tabela 16.	Frequência da divulgação dos relatórios conforme disposto em leis	62

LISTA DE FIGURAS

Figura 1.	Modelo Check list I – Acessibilidade	21
Figura 2.	Modelo Check list II – Comunicação e serviços.....	23
Figura 3.	Modelo Check list III – Comparabilidade	25
Figura 4.	Modelo Check list IV – Atendimento à Legislação	27

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1.	Percentual da quantidade de prefeituras por condições do website	39
Gráfico 2.	Percentual de prefeituras por quantidade de relatórios LRF divulgados	51
Gráfico 3.	Percentual de prefeituras por quantidade de balanços contábeis divulgados	52
Gráfico 4.	Percentual de prefeituras por quantidade de leis orçamentárias divulgadas	54
Gráfico 5.	Percentual das Respostas o Check list II Comunicação..	61

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
1.1	Tema e suas delimitações.....	8
1.2	Objetivos da pesquisa.....	10
1.3	Justificativa do estudo.	11
1.4	Premissas da Pesquisa.....	13
2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	14
2.1	Definições gerais e critérios de seleção amostragem.....	14
2.2	Check List I – Acessibilidade.....	20
2.3	Check List II – Comunicação e serviços.....	22
2.4	Check List III – Comparabilidade.....	24
2.5	Check List IV – Atendimento à Legislação.....	25
3	PLATAFORMA TEÓRICA	27
3.1	A reestruturação da contabilidade pública.....	28
3.2	A Lei de Responsabilidade Fiscal.....	30
3.3	Governança no Estado: e-gov e <i>accountability</i>	34
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	35
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
6	REFERÊNCIAS	67
7	APÊNDICES	69
7.1	Tabulação sobre os dados Check list I Acessibilidade	69
7.2	Tabulação sobre os dados Check list II Comunicação e serviços.....	73
7.3	Tabulação sobre os dados Check list III Comparabilidade	75
7.4	Tabulação sobre os dados Check list IV Atendimento à Legislação	76

1. INTRODUÇÃO

1.1 Tema e suas delimitações

A Contabilidade é um sistema de informação das atividades financeiras e patrimoniais da entidade (pública ou privada), pelo qual a entidade registra, classifica, analisa e divulga suas informações para os diferentes usuários. Entendendo que o foco da contabilidade deve ser o usuário é correto concluir que para cada tipo de entidade deve haver um tipo de contabilidade diferente, conforme suas particularidades e para atender as necessidades de seus usuários.

O tema deste estudo é a Contabilidade Pública e a avaliação das informações divulgadas pelos gestores ao público geral por meio de tecnologias de informação. Segundo Andrade (2002, p. 27):

"Contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferido por sua administração e pelos usuários".

Segundo o art. 83, da lei federal nº 4.320/64 que regulamenta a contabilidade pública, definindo as demonstrações contábeis exigidas e métodos de contabilização e divulgação, o objetivo da contabilidade pública é evidenciar “perante a Fazenda Pública a situação de todos os quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Para que os usuários sejam atendidos de maneira eficaz é necessário registro, controle e padronização, tal como a forma de divulgar essas informações para cada usuário. Na contabilidade pública existem usuários internos e externos. Os usuários internos são os gestores que usam a contabilidade como ferramenta de gestão, controle orçamentário, avaliação de resultado e tomada de decisão. Os usuários externos são todos cidadãos, entidades privadas, outros órgãos públicos e ONGs que usam a contabilidade pública para avaliar a situação financeiro e patrimonial e também os efeitos econômicos e sociais das ações tomadas pelo gestor público.

A maneira de divulgação da contabilidade pública é uma questão crucial para os usuários externos, pois estes necessitam de informações claras e fidedignas das ações

tomadas pelos gestores, já que não têm acesso direto à informação. Mas como garantir a transparência e qualidade das informações divulgadas pelas prefeituras? Na legislação brasileira existe a Lei nº 4.320 de 1964, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que é a Lei Complementar nº101 de 2000 e mais recentemente a Lei Complementar nº 131 de 2009 (LC 131/09). A LRF é a principal referência em prestação de contas das entidades públicas, entretanto existem outros anexos, medidas e projetos de lei que buscam complementar as lacunas nessa lei e aumentar a responsabilidade dos órgãos públicos para normatizar a prestação de contas ao público em geral de maneira clara e eficiente.

Com o advento da internet como uma ferramenta de difusão da informação em grande escala, que possui grande quantidade de informações e facilidade de acesso para inúmeros usuários, foi possível o nascimento do e-gov - o Governo eletrônico - que é o uso das tecnologias de informática e comunicação, principalmente a internet, junto com sistemas de informação e softwares de serviços eletrônicos, que são disponibilizados em endereços da internet para que o público possa com maior facilidade se relacionar com seus governantes e acessar informações e dados sobre o Governo, e assim promover a inclusão da população na política e aumentar a transparência na gestão pública. Segundo o último relatório de ONU avaliando as ações de e-gov das nações realizado em 2008 o Brasil ocupa o 45º lugar no ranking geral, e em 2005 o Brasil ocupava o 33º lugar no mesmo ranking, ainda na mesma pesquisa o Brasil está em terceiro lugar no ranking da América do Sul, posição que manteve desde 2005. (UNITED NATIONS, 2008).

Um conceito crescente nos dias atuais é a *accountability*, um termo inglês sem tradução direta para o português, sendo tradicionalmente entendido como a ação de prestar contas. Segundo Nakagawa (2005 apud SLOMSKI, 2003, p.367):

"Sob a Teoria dos Contratos, sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, agir de maneira escorreita com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. Esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escorreita e prestar contas de desempenhos e resultados, dá-se o nome de *accountability*".

Aplicando o conceito de *accountability* à gestão pública Akuisu e Pinho (2002 apud LOCK, 2003, p.17):

“Somente com *accountability* plena, ou seja, com informações públicas e prestações de contas confiáveis por parte dos governantes, devidamente auditadas pelos controles internos dos órgãos públicos, os cidadãos podem participar ativamente das decisões públicas (...) O controle social pode, portanto, fortalecer o controle formal legalmente instituído, levando a sociedade a participar mais ativamente da vida pública e, dessa forma, reduzindo a distância entre o desempenho do governo e as efetivas necessidades dos cidadãos”.

O tema deste trabalho é a *accountability* na gestão pública a nível municipal, aplicando as tecnologias de informação e comunicação (e-gov) e avaliando o grau de divulgação das informações da contabilidade pública por esses meios e comparando com as exigências legais de prestação de contas descritas na Legislação, tal como o avanço da divulgação de informações para melhores práticas de *accountability* e gestão pública.

1.2 Objetivos da pesquisa

Esta pesquisa tem como objetivo constatar o nível de *accountability* na gestão pública municipal por meio das informações divulgadas na Internet pelas prefeituras do estado de São Paulo, considerando práticas de e-gov, legislação brasileira e demonstrativos contábeis, bem como avaliar a qualidade das informações divulgadas pelas prefeituras na internet, qualidade da informação nesta pesquisa refere-se à informação divulgada ter as seguintes características: práticas de comunicação e serviços, comparabilidade, acessibilidade e atendimento da legislação.

São os objetivos específicos desta pesquisa:

- Analisar as práticas de *accountability* e e-gov que proporcionem informações com qualidade e procedimentos de prestação de contas relatadas na literatura do assunto;
- Identificar dentro da amostra selecionada as prefeituras que mantêm portais eletrônicos em funcionamento e com dados atualizados;
- Constatar se o exigido pela legislação atual está sendo cumprido dentro da amostra selecionada;
- Avaliar a facilidade de acesso das informações nos portais eletrônicos das prefeituras do Estado de São Paulo dentro da amostra selecionada; e

- Avaliar quantitativamente as características qualitativas (acessibilidade, comunicação e serviços, comparabilidade e atendimento a legislação) das informações divulgadas pelas prefeituras.

1.3 Justificativa do estudo

Com a necessidade de informações confiáveis, devido a crescente desconfiança da população aos políticos, decorrente da quantidade de escândalos envolvendo os gestores públicos que ocorrem em nosso país, é necessário que o povo possua meios de controle das ações dos gestores públicos e tenha maior participação nas decisões pertinentes à sua comunidade, além da premissa básica que o gestor público trabalha para toda população, gerindo os bens comunitários. O acesso à informação é um problema em diversas áreas, principalmente para os usuários externos, aqueles que não têm contato direto com a realização da atividade da entidade (seja cidadão, empresa, governo ou ONG). Para as empresas privadas, além do fisco que controla suas atividades, temos a CVM que regulamenta e supervisiona a divulgação das informações contábeis e econômicas.

Para o setor público temos a necessidade de verificar se os dispositivos legais são realmente aplicados e respeitados e se a população possui meios de acesso às informações da gestão pública de maneira ágil e clara, e também o nível de detalhamento dessas informações.

Na legislação brasileira existe a Lei de Responsabilidade Fiscal que exige uma série de demonstrativos econômicos, financeiros e patrimoniais acerca das atividades do gestor público, tal como o Orçamento Público, Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal e que estes sejam divulgados em meios de comunicação em massa, inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

Com o crescimento da internet e das tecnologias de sistemas de informação, temos uma grande área a ser explorada para garantir melhor acesso e transparência das informações, assim aumentando a *accountability* e garantindo aos usuários maior participação na gestão pública, por meio da prestação de contas.

Conforme Prado e Loureiro (2006), falando sobre o e-gov e a *accountability*, conclui-se que:

“Todos esses sistemas, ao mesmo tempo em que facilitam a interação entre o governo e os cidadãos, podem contribuir para a promoção da democratização, permitindo maior transparência administrativa e a *accountability* dos governos. Considerando que uma das premissas fundamentais da democracia representativa é que ela deva ser o governo do visível e que, por princípio, nada deva permanecer escondido, é fundamental que os governantes tornem públicos não só os próprios atos, mas também disponibilizem informações relativas à administração pública, de forma a tornar o governo cada vez mais transparente. Ao mesmo tempo em que tal demanda de maior transparência aumentou nos últimos anos, os novos meios de informação representados pelo governo eletrônico ampliaram a possibilidade de disponibilizar informações públicas”.

De acordo com essa justificativa percebe-se a importância de conhecer os meios eletrônicos de interação com o Governo e a importância da prestação de contas e transparência. E usando as ferramentas de tecnologia do e-gov para melhorar as práticas de *accountability* geram-se mais e melhores informações para os usuários externos e maior transparência e confiabilidade na gestão pública. Assim é necessário saber onde, como e quais informações estão sendo divulgadas para que os usuários possam exercer o controle sobre a gestão pública.

Sendo o município o nível de gestão pública mais próximo à população, esta pode melhor avaliar os efeitos das ações públicas, e também avaliar os demonstrativos divulgados e atestar sua confiabilidade, assim no nível municipal a população tem melhores informações e capacidade de avaliar o governo.

Existem poucas pesquisas nessa área que buscam demonstrar o que realmente acontece e é divulgado pelas prefeituras. A mais significativa foi feita por Lock (2003) na qual ele avaliou 235 prefeituras, do ponto de vista da divulgação pela internet das informações exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A presente pesquisa vai ao encontro da pesquisa de Lock no sentido de complementar a base de dados das informações divulgadas pelas prefeituras na internet, além de analisar a qualidade das informações divulgadas (assunto abordado com maior detalhamento nos procedimentos metodológicos).

A necessidade por transparência na prestação de contas é extremamente importante para o exercício da democracia e conhecer os mecanismos que os gestores públicos estão usando para comunicação com a população é de fundamental prioridade, como foi descrito por Mileski (2002, p. 2):

“Assim, a transparência fiscal se revela como um mecanismo democrático que busca o fortalecimento da cidadania, servindo de pressuposto ao controle social e forma de valorar e tornar mais eficiente o sistema de controle das contas públicas, na medida em que enfatiza a obrigatoriedade de informação ao cidadão sobre a estrutura e funções de governo, os fins da política fiscal adotada, qual a orientação para elaboração e execução dos planos de governo, a situação das contas públicas e as respectivas prestações de contas”.

Com esse contexto percebe-se que a internet e o e-gov são ótimas ferramentas para garantir que as prefeituras apliquem os conceitos de *accountability* e transparência fiscal e prestem contas aos usuários de maneira eficiente e clara. Por esse motivo esta pesquisa busca identificar o nível de divulgação das informações de gestão pública municipal pela internet.

Assim com a prestação de contas de forma a respeitar a legislação brasileira e buscar atender ao usuário com informações de qualidade, utilizando meios de comunicação em massa, o cidadão possuirá melhores ferramentas para avaliação das ações do gestor público.

Para finalizar além da divulgação é necessário que a informação seja de qualidade para que o usuário possa fazer avaliações relevantes e tomar decisões com maior segurança e eficiência, assim a ONU (1988, apud LOCK 2003) referendou que as quatro principais características qualitativas da informação contábil são: a relevância, a compreensibilidade, a confiabilidade e a comparabilidade. Sendo assim para o usuário ter informações de qualidade ele necessita de bons sistemas de informação e transparência para garantir a confiabilidade, padrões que sejam seguidos para que haja comparabilidade entre as entidades e períodos anteriores, que as informações sejam divulgadas e apresentadas de forma clara e objetiva, facilitando a compreensão da informação e que as informações sejam úteis aos usuários, o foco da contabilidade tem que ser sempre o usuário final.

1.4 Premissas da pesquisa

Tendo como tema deste trabalho o perfil da divulgação contábil pública na gestão municipal, pela avaliação das informações divulgadas pela internet pelas prefeituras paulistas, e em busca do perfil de divulgação das informações contábeis o seguinte problema foi levantado:

QUAL O NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL COM AS FERRAMENTAS DE E-GOV DISPONÍVEL E DE ACORDO COM O EXIGIDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE?

As hipóteses para esse problema são as seguintes:

H.0: As prefeituras não atendem a legislação e as características qualitativas da informação – comparabilidade, acessibilidade e práticas de comunicação e serviços.

H.1: As prefeituras atendem a legislação e as características qualitativas da informação – comparabilidade, acessibilidade e práticas de comunicação e serviços.

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

2.1 Definições gerais e critérios de seleção amostragem

Esta pesquisa procurou descrever como são as relações da Gestão Pública no que diz respeito à divulgação de informações pela internet. Para isso foi usado o método estatístico e indutivo, pois a pesquisa verificou os sites das prefeituras paulistas e as informações divulgadas pelas mesmas, com o intuito de obter o nível de divulgação e *accountability* das mesmas.

Na pesquisa da temática, especialmente sobre *accountability* e e-gov, foi avaliado junto com a teoria contábil e aspectos de divulgação de informações divulgadas por empresas privadas para definir as diretrizes para avaliar e determinar a qualidade da informação divulgada pelas prefeituras paulistas.

A pesquisa possui uma abordagem quantitativa, pois buscou mensurar a qualidade da informação de acordo com as características qualitativas que a teoria contábil admite para que uma informação seja útil. Assim a pesquisa adotou um método para mensurar as informações qualitativas por meio de check lists de questionários que servem para mensurar quantitativamente tais informações de caráter qualitativo.

Segundo Hendriksen e Breda (1999) as informações contábeis devem possuir algumas características básicas para que sejam úteis aos usuários, que são:

- Benefícios e custos;
- Relevância;

- Confiabilidade;
- Comparabilidade; e
- Materialidade.

Junto com aspectos estudados em artigos sobre mercado privado, contabilidade governamental, na legislação brasileira e diretrizes internacionais foram definidos os seguintes aspectos para avaliar a informação:

- Acessibilidade;
- Práticas de comunicação e serviços;
- Comparabilidade; e
- Atendimento à legislação.

Quanto a características básicas da informações segundo a teoria contábil, segue a justificativas para que os testes definidos abrangessem as características de confiabilidade e comparabilidade, e não fizessem parte do escopo deste projetos as outras três características definidas por Hendriksen e Breda (1999).

Conferindo a internet como um meio de publicação da informação eficiente e de custo não tão elevado, além do fato de que a divulgação das informações contábeis, tal como sua confecção ser exigido por lei, inclusive divulgação em meio eletrônico, o requisito benefícios e custos, que mensura o custo e benefício de se publicar uma informação, é irrelevante, pois com a tecnologia de informação desenvolvida tornando os meios de comunicação de baixo custo, e existindo a necessidade e obrigatoriedade de prestação de contas por parte do Governo para a sociedade para praticas de governança e accountability, conclui-se que o benefício de divulgação ultrapassa seu custo, sendo que as prefeituras devem demonstrar seus resultados aos cidadãos, não apenas por ser obrigatório, mas também por ser a melhor prática de *accountability* e de gestão pública.

Como o foco da presente pesquisa é a informação divulgável pelas instituições públicas e o atendimento à legislação vigente, os conceitos de relevância e materialidade não foram abordados por estarem relacionados a aspectos internos de cada instituição e sua mensuração em termos quantitativos não ter um método confiável para sua aplicabilidade para diversas prefeituras. Para conferir a utilidade da informação, será analisada a divulgação como conceito, buscando identificar a acessibilidade das informações e o que está sendo divulgado por cada prefeitura, para um estudo de avaliação da relevância e

materialidade das informações seria interessante uma pesquisa junto aos usuários da informação para entender a relevância de cada informação, e para materialidade seriam necessárias informações internas das prefeituras e suas particularidades, sendo que tais características fogem do escopo do projeto, pois este buscou verificar principalmente a divulgação das informações e as práticas de *accountability*.

A confiabilidade das informações é testada automaticamente pelo conjunto de todas as características, como facilidade de encontrar informação, padronização das mesmas e comparabilidade entre prefeituras e períodos diferentes, logo não foi feito um check list específico para confiabilidade, sendo esta analisada a partir dos outros check list.

O Estado de São Paulo possui 645 municípios segundo dados do IBGE (2010), o primeiro passo da pesquisa foi um estudo do referencial teórico, abordando os assuntos contabilidade pública brasileira, legislação, *e-gov* e *accountability*, e em seguida um levantamento das prefeituras, uma classificação destas por classe, de acordo com sua população, e uma amostra aleatória dentro de cada classe. Com as prefeituras que foram usadas no trabalho definidas foi feito um levantamento de seus websites, sempre buscando sites oficiais - como site oficial será entendido sites com domínio SP.GOV.BR – e foi feito o levantamento de dados e informações divulgados em seus sites, assim como determina a regulamentação (conforme será melhor detalhado nos próximos tópicos dos aspectos metodológicos). Através disso serão procuradas informações e demonstrações contábeis divulgadas nos sites e a forma que estão nos sites. Desta forma poderá ser feita a análise do modelo que elas utilizam, como estas informações e dados estão tabuladas conforme os demonstrativos exigidos por lei e o que a prefeitura divulga além do exigido por leis, informações adicionais, observações sobre a facilidade de acesso, serviços oferecidos, canais de comunicação e navegação do site.

Os dados serão analisados de acordo com as seguintes características: comparabilidade, comunicação e serviços (analisar as práticas governamentais que aproximam a população da gestão), acessibilidade (para verificar o nível de transparência), e atendimento da legislação. Serão feitos check lists para quantificar essas características qualitativas para que possam ser feitas inferências estatísticas e melhores comparações de resultados.

Para a escolha das cidades a serem analisadas, foi estipulado o número de 30 cidades (4,65% do total de cidades do Estado de São Paulo), divididas em 6 classes (5 cidades de cada classe) de acordo com sua população. O número de 30 cidades foi decidido de acordo com o tamanho do projeto e o fator limitante tempo, considerando este trabalho ser um trabalho de conclusão de curso.

As classes foram definidas pela população de cada cidade, segundo dados do Seade (Disponível em <<http://www.seade.gov.br/produtos/imp/index.php?page=tabela>>, acesso em 19/01/2010), a média da população nas cidades paulistas foi de 64.548,53 cidadãos por cidade, considerando os dados outliers, como a cidade de São Paulo que possui uma população muito acima da média e do desvio padrão. A estatística descritiva da população geral calculada para a definição das classes forneceu os seguintes dados:

Tabela 1 – Estatística descritiva da característica população nas cidades paulistas.

Estatística descritiva	
Média	64.548,53
Desvio Padrão	445.561,87
Maior	10.998.813,00
Menor	846,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para abranger todas as cidades, e tendo cada classe com populações parecidas, foi dividido pela média as classes, entretanto se fosse a média apenas, sendo cada classe do tamanho da média existiria muitas classes, pois a concentração a partir das cidades com população acima de 100 mil habitantes a diferença da população é alta, assim para as cidades com população superior não haveria cidades suficientes em cada classe, logo a definição das classes foi feita da seguinte maneira:

Tabela 2 – Modelo para definição das classes de cidades paulistas por população.

Modelo definição de classes		
Classe	Limite Inferior	Limite Superior
1	-	Média / 2
2	Limite Sup. 1 + 1	Limite. Inf. 2 + Média
3	Limite Sup. 2 + 1	Limite. Inf. 3 + Média
4	Limite Sup. 3 + 1	Limite. Inf. 4 + (Média x 2)
5	Limite Sup. 4 + 1	Limite. Inf. 5 + (Média x 2)
6	Limite Sup. 5 + 1	11.000.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os limites inferiores foram definidos como o limite superior da classe anterior somado 1. Já a definição dos limites superiores possui mais detalhes. Os limites superiores foram alterados para que houvesse municípios suficientes em todas as classes, por este motivo na classe 1 o limite superior foi a média dividido por dois, e para os limites superiores das classes 2 e 3 foram os limites inferiores da própria classe somado a média, já para os limites superiores das classes 4 e 5 foram usados os limites inferiores de cada classe somados a média multiplicada por dois, e na última classe o limite superior foi 11 milhões para abranger todas as cidades.

Assim o resultado das classes foi:

Tabela 3 – Classes das cidades paulistas por população e frequências das classes.

Classes - Cidades por população				
Classe	Limite Inferior	Limite Superior	Frequencia	Frequencia Acumulada
1	-	32.274	72%	72%
2	32.275	64.549	11%	84%
3	64.550	129.098	8%	92%
4	129.099	258.196	4%	96%
5	258.197	387.294	2%	98%
6	387.295	11.000.000	2%	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para a escolha das 5 cidades de cada classe foi feito uma amostra aleatória pelo excel, usando a fórmula “ALEATORIOENTRE(valor;valor)”, sendo que os valores utilizados na amostragem aleatória foram de acordo com a colocação da cidade, conforme planilha formatada com os dados do IBGE de cidades x população. Abaixo segue tabela com a

classe e a colocação da menor cidade e maior cidade de cada classe, sendo que a tabela está em ordem crescente, logo a 1 colocada é a menor cidade do estado:

Tabela 4 – Fórmula para amostragem das cidades paulistas por classes.

Fórmulas Amostragem	
Classe	Fórmula para Amostra 5 cidades
1	ALEATÓRIOENTRE(1;465)
2	ALEATÓRIOENTRE(466;539)
3	ALEATÓRIOENTRE(540;591)
4	ALEATÓRIOENTRE(592;618)
5	ALEATÓRIOENTRE(619;631)
6	ALEATÓRIOENTRE(632;645)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para cada classe foi feito cinco amostras aleatórias com o número da classificação de cada cidade conforme explicitado acima, o primeiro resultado que não repetiu cidades foi considerado para a coleta de dados deste trabalho. Essas foram 30 cidades definidas aleatoriamente e utilizadas para os testes, conforme segue:

Tabela 5: Amostragem aleatória das cidades definidas para os testes.

AMOSTRAGEM ALEATÓRIA PELO EXCEL POR CLASSES			
CLASSES	1	2	3
Cidade 1	423	520	586
Cidade 2	433	504	589
Cidade 3	40	478	577
Cidade 4	275	513	566
Cidade 5	132	466	551
CLASSES	4	5	6
Cidade 1	615	625	643
Cidade 2	598	627	645
Cidade 3	616	623	641
Cidade 4	608	630	638
Cidade 5	595	626	637
CLASSES	1	2	3
Cidade 1	Tanabi	Jales	Guaratinguetá
Cidade 2	Araçoiaba da Serra	Rio Grande da Serra	Cubatão

Cidade 3	Embaúba	Promissão	Salto
Cidade 4	Nova Europa	Boituva	Caraguatatuba
Cidade 5	Analândia	Louveira	Jaboticabal
CLASSES	4	5	6
Cidade 1	Marília	São Vicente	Campinas
Cidade 2	São Caetano do Sul	Jundiaí	São Paulo
Cidade 3	Sumaré	Suzano	Osasco
Cidade 4	Hortolândia	Mogi das Cruzes	Sorocaba
Cidade 5	Itapetininga	Franca	Ribeirão Preto

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os dados dos check-lists foram coletados entre o período de 01 de Julho de 2010 e 25 de Julho de 2010, logo podem ter ocorrido alterações nos sites dessas prefeituras até o momento de apresentação do trabalho. Os dados e relatórios considerados foram de todos os períodos anteriores ao período da coleta, eventuais exceções serão explicitadas nos Check lists específicos.

As características qualitativas serão analisadas de acordo com 4 check lists para quantificá-las, eles tratam das 4 características avaliadas descritas no começo desta seção. Com a quantificação dessas características espera-se obter um método de avaliação, mensuração e comparação entre os níveis de divulgação e *accountability* das prefeituras analisadas. Abaixo segue a metodologia de pesquisa de cada um dos check lists:

2.2 Check List I - Acessibilidade

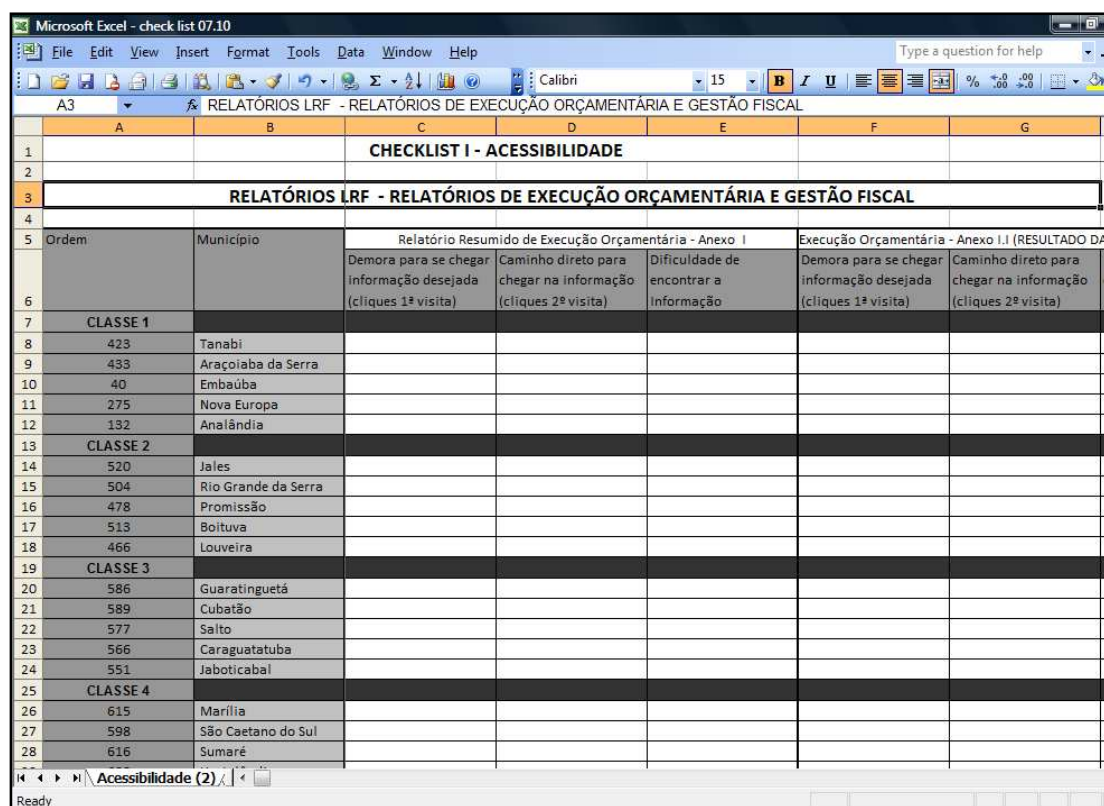
Sendo que a esfera da contabilidade privada se desenvolve mais rapidamente e se adapta novas tecnologias e as necessidades de transparência e divulgação de informações com mais agilidade, devido a pressão do mercado e da gama de usuários. E sendo que a contabilidade pública não gera tanto interesse e pressão para divulgação por grande parte dos usuários, seu desenvolvimento ocorre mais lentamente e depende mais da pressão pública em busca de prestação de contas. Sendo assim foi estabelecido uma comparação entre o campo privado e público em busca das melhores práticas e métodos de avaliação da informação divulgada. Nardi (2003) pesquisou a transparência empresarial na internet, avaliando a facilidade de acesso, através do número de cliques necessários para se

encontrar uma informação, a característica acessibilidade irá replicar método utilizado para avaliação, conforme Nardi (2003, p.7):

“Depois de estabelecido os itens que constituiriam o Check List da pesquisa, acessamos o endereço eletrônico de cada empresa, tabulando o número de cliques para se chegar na informação desejada, caso estivesse disponível, na primeira visita ao site. Em seguida, novamente visitávamos o endereço e tabulávamos o número de cliques que realmente eram necessários para se chegar à informação desejada, após conhecermos o caminho mais fácil para alcançar o objeto desejado. O número de cliques da primeira visita foi classificado como a Demora para se chegar a uma informação desejada, e a diferença entre a Demora e os cliques do segundo acesso, foi estabelecido como sendo a Dificuldade para chegarmos à procurada informação.”

Será replicado o método exposto acima na presente pesquisa para avaliar a acessibilidade das informações de gestão pública. Abaixo segue o modelo da planilha para coleta de dados, que avaliará as informações divulgadas de todos os períodos que a prefeitura disponibilizou.

Figura 1 – Modelo Check list I - Acessibilidade



Microsoft Excel - check list 07.10						
Type a question for help						
RELATÓRIOS LRF - RELATÓRIOS DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E GESTÃO FISCAL						
A	B	C	D	E	F	G
CHECKLIST I - ACESSIBILIDADE						
RELATÓRIOS LRF - RELATÓRIOS DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E GESTÃO FISCAL						
Ordem	Município	Relatório Resumido de Execução Orçamentária - Anexo I		Execução Orçamentária - Anexo I.I (RESULTADO DA)		
		Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)
CLASSE 1						
423	Tanabi					
433	Araçoiaba da Serra					
40	Embaúba					
275	Nova Europa					
132	Anailândia					
CLASSE 2						
520	Jales					
504	Rio Grande da Serra					
478	Promissão					
513	Boituva					
466	Louveira					
CLASSE 3						
586	Guaratinguetá					
589	Cubatão					
577	Salto					
566	Caraguatatuba					
551	Jaboticabal					
CLASSE 4						
615	Marília					
598	São Caetano do Sul					
616	Sumaré					

Fonte: Elaborado pelo autor.

A planilha compreende 5 tipos diferentes de relatórios, conforme segue (entre parênteses estão as siglas usadas durante o trabalho nas tabelas e gráficos):

- Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal – Relatórios de Execução Orçamentária e Relatórios de Gestão Fiscal (LRF);
- Balanços Contábeis (BC);
- Leis Orçamentárias (LO); e
- Relatórios Complementares (RC);
- Relatórios referentes às Receitas, Despesas e LC 131/09 (RRD).

2.3 Check List II – Comunicação e Serviços

Conforme a lei complementar 131/2009 é responsabilidade do gestor incentivar a participação popular na política além de existir a internet, que é um meio de amplo acesso e que possui mecanismos para essa interação, com isso foi feito um check list para verificar os serviços oferecidos e os mecanismos de comunicação entre prefeitura e cidadãos.

- Disponibiliza e-mails para contato;
- Disponibiliza telefones para contato;
- Possui Fale Com o Cidadão (Espaço para enviar mensagem direto pelo site à prefeitura);
- Possui Portal de Transparência; e
- Disponibiliza ou faz referência à Legislação Utilizada para elaboração dos demonstrativos.

Assim será avaliado se é possível verificar as informações representadas através de meios de comunicação com a prefeitura, entendendo que quanto maior for o nível de comunicação, maior acesso às informações o cidadão pode ter, já que terá mais meios de buscar tal informação. O espaço de comunicação com o cidadão, tal como explicar ao cidadão com meios mais acessíveis e claros – como o Portal da Transparência, que atende diretamente a este objetivo – ou divulgação das normas utilizadas pelas prefeituras para preparação dos demonstrativos, são mecanismos necessários para verificar o atendimento das normas e legislação e passam confiança ao usuário, demonstrando boas práticas de

accountability e gestão responsável, além de aproximar o cidadão da gestão municipal, incentivando a participação popular na política, que inclusive é uma instrução normativa da lei 131/2009..

Ainda serão verificados os serviços oferecidos que geram interação com o cidadão e entrega de algum produto ou informação de caráter particular a cada cidadão, consultas de caráter geral como taxas de impostos gerais não foram consideradas, por exemplo. Já o valor do IPTU a ser pago, cujo serviço calcula para o cidadão o imposto devido, é considerado nessa pesquisa, tal como emissão de documentos e certidões. Esta avaliação teve o objetivo específico de verificar o nível de *accountability* e de gestão cidadã. No check list existirá os seguintes campos de preenchimento sobre essa questão:

- Quantidade de Serviços Oferecidos Online;
- Quais Serviços (apenas serviços onde há interação e entrega de algum produto, consultas de caráter genérico foram desconsideradas).

Figura 2: Modelo Check list II – Comunicação e serviços

Ordem	Município	Disponibiliza e-mails	Disponibiliza telefones	Possui Fale Com o Cidadão (Espaço para enviar msg pelo site à prefeitura).	Possui Portal de Transparência	Disponibiliza ou faz referência à legislação Utilizada para elaboração dos demonstrativos. NO corpo do site.	Quantidade de Serviços Oferecidos
CHECKLIST II - COMUNICAÇÃO E SERVIÇOS							
CLASSE 1							
566	Caraguatatuba						
551	Jaboticabal						
CLASSE 4							
615	Marília						
598	São Caetano do Sul						
616	Sumaré						
608	Hortolândia						
595	Itapetininga						
CLASSE 5							
625	São Vicente						
627	Jundiaí						
623	Suzano						
630	Mogi das Cruzes						
626	Franca						
CLASSE 6							
643	Campinas						
645	São Paulo						
641	Osasco						
638	Sorocaba						
637	Ribeirão Preto						

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.4 Check List III – Comparabilidade

Segundo a teoria contábil a comparabilidade é “a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômico”. (Hendriksen, Van Breda, 1999, p. 101).

Na contabilidade há dois tipos de comparação, a da organização com ela mesmo em diversas datas e a de uma entidade com outra. A uniformidade garante que os eventos iguais sejam tratados e representados da mesma maneira, garantido assim a comparação das informações entre diferentes entidades com transações no mesmo cenário econômico, e a consistência garante o uso dos mesmos procedimentos ao longo de diferentes períodos, com notas explicativas em casos de mudanças, garantindo assim a comparação entre datas distintas. Neste trabalho a característica da uniformidade será avaliada de acordo com os relatórios divulgados, avaliando quais relatórios em comum as prefeituras divulgam, e a consistência de acordo com a frequência de divulgação e anos anteriores divulgados. Para avaliar a comparabilidade foram avaliadas as seguintes informações:

- Frequência de Divulgação dos Relatórios (anual, semestral, quadrimestral, trimestral, bimestral, mensal, semanal, diário) ;
- Ano inicial de Divulgação; e

Na análise também será verificado se a frequência dos relatórios está sendo aplicada na divulgação dos mesmos, devido o foco do projeto, tal análise será com os relatórios com competência até 31 de dezembro de 2009, apenas nos seguintes tipos de relatórios:

- Relatórios LRF – Relatórios de Execução Orçamentária e Relatórios de Gestão Fiscal (LRF); e
- Balanços Contábeis (BC);
- Leis Orçamentárias (LO).

Figura 3: Modelo Check list III – Comparabilidade

A	B	C	D	E	F
CHECKLIST III - COMPARABILIDADE (Consistência e Uniformidade)					
Ordem	Município	Relatórios LRF (I ao VI)			
		Frequencia de Divulgação dos	Ano Inicial de Divulgação	Quantidade de relatórios	Frequencia de Divulgação
CLASSE 1					
423	Tanabi				
433	Araçoiaba da Serra				
40	Embaúba				
275	Nova Europa				
132	Analândia				
CLASSE 2					
520	Jales				
504	Rio Grande da Serra				
478	Promissão				
513	Boituva				
466	Louveira				
CLASSE 3					
586	Guaratinguetá				
589	Cubatão				
577	Salto				
566	Caraguatatuba				
551	Jaboticabal				
CLASSE 4					
615	Marília				

Fonte: Elaborado pelo autor.

Além da análise da brasileira legislação no que tange padronização das informações a ser divulgada.

2.5 Check list IV – Atendimento à Legislação

Com a falta de um sistema de mercado que busque a prestação de contas por parte dos políticos, sendo que na cultura brasileira há um menor comprometimento com a gestão pública, e também para garantir que os gestores prestem contas, facilitando o acesso à informação dos usuários externos, foi preciso leis que regulamentassem e que facilitassem o acesso à informação para incentivar a população a participar na gestão pública e no processo de prestação de contas.

É importante destacar que houve a necessidade da construção do Estado da Arte de toda a legislação brasileira vigente. Essa análise de todas as leis, normas e recomendações

legais das obrigatoriedades de divulgação dos dados e informações públicas serão estudadas e utilizadas como referência para as análises e discussões finais.

As principais leis que regulamentam a contabilidade pública e suas especificações são duas, a Lei Complementar 4.320/64 e a Lei Complementar 101/200 (conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal), e a lei 131/2009 que especifica e amplia as exigências para divulgação das informações, inclusive em meios eletrônicos.

Nesse check list foi verificado os relatórios divulgados, de acordo com a legislação, avaliando se os relatórios foram alguma vez divulgados, logo não está sendo verificado a frequência da divulgação e quantos anos fora divulgados (aspectos analisados no check list III). Os campos de preenchimento do check list são:

- Possui Site em funcionamento;
- Preenchimento por tipo de relatório:
 - Quantos Relatórios são exigidos por Lei;
 - Quantos Relatórios da divulga; e
 - Quais Relatórios da divulga.

Nesse check list os seguintes tipos de relatórios foram verificados :

- Relatórios Lei de Responsabilidade Fiscal – Relatórios de Execução Orçamentária e Relatórios de Gestão Fiscal (LRF);
- Balanços Contábeis (BC);
- Leis Orçamentárias (LC);
- Relatórios Complementares (RC); e
- Relatórios referentes às Receitas e Despesas e Lei Complementar 131/09 (RRD).

Abaixo segue o modelo do Check list IV:

Figura 4: Modelo Check list IV – Atendimento à Legislação

	A	B	C	D	E	F	G
1	CHECKLIST IV - ATENDIMENTO À LEGISLAÇÃO						
2							
3							
4							
5	Ordem	Município	Possui Site em funcionamento	Quantos Relatórios LRF são exigidos por Lei.	Quantos Relatórios da LRF (REEO e RGF) Divulga	Quais Relatórios da LRF Divulga	Quantos Contábeis por Lei.
6	CLASSE 1						
7	423	Tanabi					
8	433	Araçoiaba da Serra					
9	40	Embaúba					
10	275	Nova Europa					
11	132	Analândia					
12	CLASSE 2						
13	520	Jales					
14	504	Rio Grande da Serra					
15	478	Promissão					
16	513	Boituva					
17	466	Louveira					
18	CLASSE 3						
19	586	Guaratinguetá					
20	589	Cubatão					
21	577	Salto					
22	566	Caraguatatuba					
23	551	Jaboticabal					
24	CLASSE 4						

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Esses dados foram analisados de acordo com o Check list IV que terá todas as informações e relatórios exigidos pela legislação, tal como foi feito em Lock (2003). No presente trabalho também será avaliado quais tipos de relatórios estão sendo mais divulgados, e quais prefeituras divulgam os relatórios exigidos e os complementares. Os relatórios analisados serão expostos no tópico 4. Resultados e Discussões onde estão as listas com os relatórios analisados por tipo de relatórios e obrigatoriedade.

3 PLATAFORMA TEÓRICA

Para melhor entendimento do estudo, serão apresentados a seguir os principais referenciais teóricos no qual o assunto se fundamenta, a Contabilidade Pública é um campo bastante singular da contabilidade, com diversas particularidades, que serão tratadas a seguir, a legislação também é diferente da contabilidade societária, e atualmente ocorrem

diversos projetos e leis que buscam mais transparência, prestação de contas e melhores controles e acesso à informação.

Além da Contabilidade Pública e da legislação sobre o assunto, serão também tratados os assuntos de e-gov, que vem crescendo bastante nos últimos anos e têm sido destaque e referência de governos avançados, com bom nível de transparência, o que remete ao tema de *accountability*, que trata da prestação de contas da gestão pública para seus cidadãos.

Todos esses assuntos com ênfase na Gestão Pública municipal, tal como o foco na qualidade das informações que chega ao usuário, e como é feito o processo de divulgação e atendimento ao usuário externo.

3.1 A reestruturação da contabilidade pública

A contabilidade possui por objetivo trazer informações relevantes aos diversos usuários, dentro dessa perspectiva temos a definição do objetivo da contabilidade por IUDÍCIBUS (1997, p. 28): “o objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

Assim a contabilidade pública tem suas particularidades devido à estrutura orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas. Segundo Slomski (2003, p. 28) “o campo de atuação da Contabilidade Pública é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público Interno – União, Estados, Distrito Federal, Municípios, seus fundos, suas autarquias e suas fundações”.

A contabilidade pública é regulamentada pela lei nº4.320, de 1964, que traz todas as diretrizes para os trabalhos contábeis na gestão pública. Segundo ela os trabalhos contábeis devem permitir o acompanhamento da execução orçamentária e fornecer os resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais.

Outro aspecto importante da contabilidade pública é que, conforme regulamentado pela Lei Complementar 101/2000, o regime é misto, ou seja, a contabilidade apura suas transações tanto por caixa quanto por competência.

Entende regime de caixa quando a transação contábil é registrada no momento do recebimento ou pagamento do item de transação. E regime de competência quando o registro ocorre no momento em que ocorre a transação, ou seja, na sua realização, para melhor entender a diferença entre os dois regimes segue um exemplo: em uma transação de venda de mercadorias, segundo o regime de caixa a transação é registrada no momento do recebimento pela venda, já no regime de competência o reconhecimento ocorre no momento da entrega do produto, sempre lembrando que uma venda pode ser paga antecipadamente, à vista e a prazo.

O texto escrito na legislação sobre esse assunto está no artigo 50, parágrafo segundo da Lei Complementar 101/2000 da seguinte maneira: “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.

Ainda sobre a contabilidade pública vale salientar que de acordo com o estabelecido na lei 4.320/64 a contabilidade pública possui 4 sistemas interagindo entre si, com suas contabilizações específicas, são eles (Slomski, 2003):

- Sistema Orçamentário – que irá apresentar o resultado orçamentário do período, ou seja, a diferença entre o orçado e o realizado nas receitas e despesas do período;
- Sistema Financeiro – que irá apresentar o Balanço Financeiro com as movimentações financeiras do exercício;
- Sistema Patrimonial – que irá registrar todos os bens de caráter permanente e as despesas que, por sua característica, produzirão benefícios futuros, e é aconselhável o reconhecimento de despesas com depreciação e amortizações.
- Sistema de Compensação – que irá registrar os bens, valores e obrigações e situações não representadas nos grupos de ativo e passivos, mas que possam diretamente ou indiretamente afetar o patrimônio.

Esses sistemas são bases para as demonstrações contábeis públicas cuja divulgação foi verificada nos endereços eletrônicos das prefeituras paulistas neste trabalho, logo o estudo desses sistemas facilitará o entendimento dos demonstrativos exigidos pela legislação.

3.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

As principais leis que regulamentam a contabilidade pública e suas especificações são duas, a Lei Complementar 4.320/64 a Lei Complementar 101/2000 (conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal) e Lei Complementar 131/2009, que já foram citadas ao longo do texto, também será apresentado o projeto de lei 5228/2009 que aguarda aprovação ou não para sua vigência.

Na lei complementar 4.320/64 é regulamentada a contabilidade pública, a forma de contabilização, o objetivo, seus sistemas, como já foi apresentado anteriormente, além disso, define quais as demonstrações contábeis exigidas para as entidades públicas, que são as seguintes: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Esta lei também trata das despesas e receitas do poder público, e do plano de contas da Gestão Pública, em seu artigo 85 define que:

“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”.

Assim a lei 4.320 trata dos aspectos de métodos de contabilização, controle orçamentário, financeiro, patrimonial e os objetivos da contabilidade pública. Na Lei Complementar 101/2000, a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), é dado ênfase à prestação de contas e transparência fiscal e também normatiza aspectos orçamentários.

Em seu artigo nº1 primeiro parágrafo fica bem claro o objetivo da LRF, e a importância de uma gestão fiscal responsável e transparente:

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

A LRF traz em seu corpo o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, que cuidarão do planejamento orçamentário do governo. Sendo o Plano Plurianual feito no primeiro ano de mandato e tendo vigência entre o segundo ano de mandato e o primeiro ano do próximo mandato, ele estabelece o orçamento geral para cada setor do poder público, que deverão ser melhores especificados nas leis orçamentárias seguintes.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá ser feita anualmente deverá:

- Compreender as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- Orientar a elaboração da lei orçamentária anual;
- Dispor sobre as alterações na legislação tributária;
- Estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento;
- Equilíbrio entre receitas e despesas;
- Metas fiscais;
- Riscos fiscais.

A Lei Orçamentária anual é constituída por três orçamentos: fiscal, seguridade social e investimentos das empresas. Para os municípios é importante salientar que são obrigados a apresentar o Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais, sendo que a obrigatoriedade para as cidades com população abaixo de 50.000 habitantes começou a partir de 2005. Outros relatórios que ficaram obrigatórios com a LRF foram o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, os demonstrativos obrigatórios exigidos nesses relatórios a nível municipal são:

Relatório de Execução Orçamentária:

- Anexo I - Balanço Orçamentário;
- Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Subfunção;
- Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos;
- Demonstrativo do Resultado Nominal;
- Demonstrativo do Resultado Primário;

- Demonstrativo dos Restos a Pagar do Poder e do Órgão;
- Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital;
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio da Previdência Social dos Servidores Públicos;
- Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde.
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;

Relatório de Gestão Fiscal:

- Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
- Demonstrativo da Dívida Consolidada;
- Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
- Demonstrativo das Operações de Crédito;
- Demonstrativo da Disponibilidade do Caixa;
- Demonstrativo dos Restos a Pagar;
- Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros;
- Demonstrativo dos Limites.

No aspecto de divulgação, transparência e fiscalização a LRF traz no Capítulo IX – DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO no artigo 48, que está dentro da seção I – Da transparência da Gestão Fiscal, que:

“São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”.

Além disso, a gestão pública deverá incentivar a participação popular no governo e realização de audiências públicas, tal como liberar informações e permitir o acompanhamento das atividades públicas aos cidadãos. É exigido também um sistema integrado de administração financeira, com padrões qualidade exigidos pela União para maior confiabilidade nos dados. Ainda neste capítulo a seção V trata da Prestação de Contas e a seção VI da Fiscalização da Gestão Fiscal. A LRF contém os dispositivos para controle orçamentário, prestação de contas e transparência na Gestão Pública.

Atualmente tramita no congresso o projeto de Lei 5228/2009 que busca garantir aos cidadãos o cumprimento da LRF, aumentando os textos e deixando menos abrangente as formas de divulgação e acesso às informações contábeis públicas, por meio deste projeto de lei está estabelecido como e quais informações devem ser divulgadas em meios de comunicação em massa, inclusive eletrônico, quais informações os cidadãos têm o direito de pedir acesso, e como deve ocorrer esse processo e quais informações os acessos são restritos.

Vale ressaltar que nesse projeto de lei ficam definidas as informações relevantes e como devem ser tratadas e têm os capítulos próprios para cada tipo de situação, sejam informações de acesso e divulgação obrigatório, acesso conforme pedido do cidadão, acesso restrito e das responsabilidades pela divulgação e atendimento às necessidades dos usuários quanto às informações públicas.

A mais recente sobre o assunto é a lei complementar 131/09 que complementa os textos da LRF no que tange divulgação de receitas e despesas, gestão transparente, participação popular, conforme segue no texto do Art. 1 desta lei:

“O art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 48. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: I - incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; II - 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; III - adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A” (NR).”

Esta lei frisa na iniciativa por parte dos governantes de incentivo à participação popular na gestão pública, a divulgação de informações em tempo real e também adoção de um sistema integrado de administração financeira, assim como estabelece os prazos para as prefeituras se adequarem de acordo com a população de cada prefeitura e descreve sobre denúncia para o descumprimento do preposto em lei para o Tribunal de Contas no Art. 2º:

“Art. 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar.”

Sendo sua maior contribuição a especificação e obrigatoriedade das informações que qualquer pessoa física pode ter referente às receitas e despesas em tempo real. Esta lei complementar teve divulgação na mídia, e surtiu efeito para as cidades com grande população principalmente no que tange a disponibilização de receitas e despesas em tempo real, o que é um avanço para prestação de contas no Brasil, além de melhorar a adoção a LRF e os meios de fiscalização.

3.3 Governança do Estado: e-gov e *accountability*

O E-gov, Governo Eletrônico, começou graças às tecnologias de informação e comunicação e também à qualidade dos softwares de informática, ele é uma ferramenta que utiliza das tecnologias que garantem a um grande número de usuários acesso a diversas ferramentas e informações e os governos usam o e-gov para diminuir o distanciamento do cidadão com a gestão pública. A ONU apoia e incentiva que os governos melhorem seu índice de e-gov para a inclusão política dos cidadãos, e mantém relatórios que mostram o nível de cada país quanto ao e-gov, como já foi citado no texto.

O e-gov é um conceito ainda bastante discutido e em formação, para Ferrer, Santos e Quiroga (2003), o governo eletrônico é o conjunto de serviços e acesso a informações que o poder público oferece a seus diversos usuários por meios eletrônicos. E para a grande maioria dos autores o e-gov é definido dentro desta linha de pensamento, alguns expandem o conceito para outras tecnologias.

O e-gov é uma importante ferramenta para a intermediação da relação gestor público e população, mas não é o responsável direto pelo grau de *accountability* e transparência dos governos (PRADO; LOUREIRO, 2006). Normalmente o conceito de *accountability* é definido como prestação de contas, entretanto a definição de *accountability* tem sido amplamente discutida e apresenta diversos significados, mas todos se relacionam com responsabilidade, prestação de contas e transparência.

Prado e Loureiro (2006, p. 17 e 18) em sua pesquisa trazem algumas dessas definições:

“A OECD, em suas publicações, utiliza uma definição normativa de *accountability* como sendo a obrigação de demonstrar que determinada ação está sendo conduzida de acordo com as regras e padrões acordados, ou que seus

resultados estejam sendo reportados honesta e apuradamente pelos programas ou ao longo dos mandatos”.

Já para a ONU o conceito de *accountability* está vinculado com o agir com responsabilidade e de forma responsiva. Alguns autores como Przeworski, Stokes e Manin (1999 apud PRADO E LOUREIRO, 2006, p.17) associam *accountability* ao conceito de representação. O governo é *accountable* se os cidadãos conseguem discernir a qualidade desse governo e a representatividade do mesmo para os interesses dos cidadãos, e que estes consigam controlar e avaliar de maneira eficiente o Governo.

Para Prado e Loureiro (2006, p.18) o conceito de *accountability* pode ser definido como os mecanismos institucionais que devem constranger os governos a prestarem contas à sociedade, permitindo o controle público das ações do governo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

De acordo com a metodologia adotada foram preparadas 4 planilhas de dados na plataforma Microsoft Office Excel 2007 para organizar, tratar e analisar os dados, nessa seção serão apresentados os resultados finais de cada check list e os comparativos de acordo com prefeitura e relatório.

Para começo de discussão serão expostas as tabelas de municípios, seus dados bases (endereço do websites e população) e condições de funcionamento do website. Em seguida serão apresentados as discussões e resultados encontrados de cada check list, avaliando os relatórios divulgados, acessibilidade, praticas de comunicação e serviços oferecidos, comparabilidade e também as prefeituras e as classes de acordo com população. Ainda serão expostos os resultados encontrados no processo de coleta de dados, que resultou em interessantes constatações, como será explicado mais adiante. Seguem as tabelas com os municípios, websites, condições funcionamento e população

Tabela 6 – Lista de municípios selecionados e os endereços eletrônicos de seus websites.

Lista de municípios e endereço dos websites	
Município	Site
Embaúba	http://www.embauba.sp.gov.br/
Analândia	http://www.analandia.sp.gov.br/
Nova Europa	http://novaeuropasp.info/
Tanabi	http://www.tanabi.sp.gov.br/
Araçoiaba da Serra	http://www.aracoiaba.sp.gov.br/v1/principal/destaqueslist.asp
Louveira	http://www.louveira.sp.gov.br/
Promissão	http://www.promissao.sp.gov.br/
Rio Grande da Serra	http://www.riograndedaserra.sp.gov.br/
Boituva	http://www.boituva.sp.gov.br/
Jales	http://www.jales.sp.gov.br/index.php?exibir=editais&ID=16
Jaboticabal	http://www.jaboticabal.sp.gov.br/jaboticabal/
Caraguatatuba	http://www.caraguatatuba.sp.gov.br
Salto	http://www.salto.sp.gov.br/
Guaratinguetá	http://www.guaratingueta.sp.gov.br/novo/
Cubatão	http://www.cubatao.sp.gov.br/publico/
Itapetininga	http://www.itapetininga.sp.gov.br/
São Caetano do Sul	http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/
Hortolândia	http://www.hortolandia.sp.gov.br/wps/portal
Marília	http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/index.html
Sumaré	http://www.sumare.sp.gov.br/
Suzano	http://www.suzano.sp.gov.br/
São Vicente	http://www.saovicente.sp.gov.br/
Franca	http://www.franca.sp.gov.br/
Jundiaí	http://www.jundiai.sp.gov.br/PMJSITE/portal.nsf/V03.02/index?OpenDocument
Mogi das Cruzes	http://www.mogidascruzes.sp.gov.br/index.php
Ribeirão Preto	http://www.ribeiraopreto.sp.gov.br/principal.php
Sorocaba	http://www.sorocaba.sp.gov.br/PortalGOV/cache/home.html
Osasco	http://www.osasco.sp.gov.br/
Campinas	http://www.campinas.sp.gov.br/
São Paulo	http://www.capital.sp.gov.br/portalmmsp/homec.jsp

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 7: Lista de municípios selecionados com população e condições do website

Lista de municípios com população e condições do site		
Município	População 2009	Condições do Site
Embaúba	2.524,00	Problema no Site
Analândia	4.336,00	Problemas com links de alguns relatórios
Nova Europa	9.604,00	Funcionando
Tanabi	23.766,00	Funcionando
Araçoiaba da Serra	25.365,00	Problemas com links de alguns relatórios
Louveira	32.432,00	Funcionando
Promissão	36.138,00	Funcionando
Rio Grande da Serra	43.895,00	Funcionando
Boituva	46.521,00	Funcionando
Jales	48.786,00	Funcionando
Jaboticabal	74.382,00	Funcionando
Caraguatatuba	91.397,00	Funcionando
Salto	108.836,00	Funcionando
Guaratinguetá	115.211,00	Funcionando
Cubatão	124.284,00	Funcionando
Itapetininga	145.133,00	Funcionando
São Caetano do Sul	148.298,00	Funcionando
Hortolândia	200.318,00	Funcionando
Marília	227.649,00	Problemas com link para Relatórios LC 131
Sumaré	235.412,00	Funcionando
Suzano	296.704,00	Funcionando
São Vicente	331.581,00	Problemas com links de vários relatórios
Franca	336.853,00	Problemas com links de alguns relatórios
Jundiaí	359.265,00	Problemas com links de alguns relatórios
Mogi das Cruzes	383.413,00	Problemas com links de alguns relatórios
Ribeirão Preto	570.076,00	Funcionando
Sorocaba	597.957,00	Funcionando
Osasco	722.711,00	Funcionando
Campinas	1.072.409,00	Funcionando
São Paulo	10.998.813,00	Funcionando

Fonte: Elaborado pelo autor

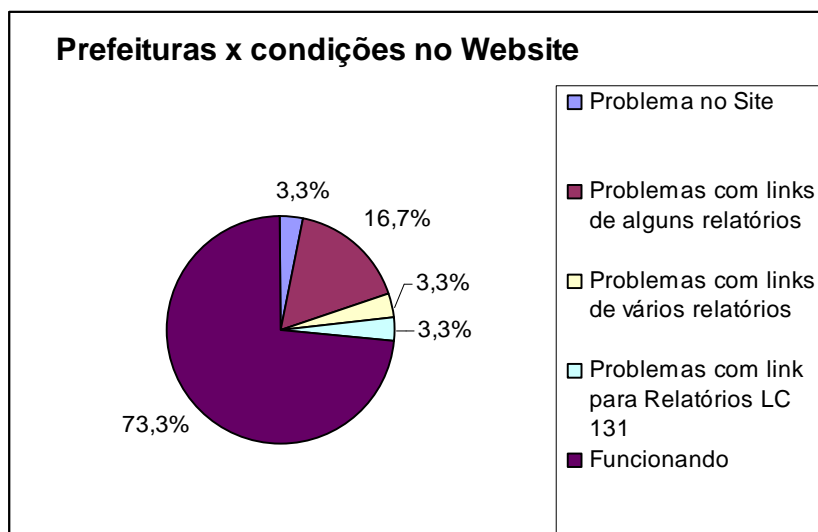
Vale ressaltar que conforme a metodologia foram considerados os sites oficiais das prefeituras de cada município, ou seja, que estavam no domínio SP.GOV.BR, os sites que possuem finais diferentes foram redirecionados deste domínio padrão, todos os sites encontrados foram encontrados digitando o nome da prefeitura.sp.gov.br, ainda que na página inicial o texto esteja diferente, o site é do domínio SP.GOV.BR

Quanto ao funcionamento temos que a grande maioria das prefeituras possuem sites em funcionamento, apenas uma prefeitura apresentou problemas no site nos dias de coleta de dados, que foram entre 11 de Julho de 2010 a 25 de Julho de 2010, os problemas com links de relatórios foram três tipos:

- Problemas com links de alguns relatórios – quando o site apresentou problema com algum link, sendo no máximo 5 links;
- Problemas com links de vários relatórios – quando o site apresentou problemas com mais de 5 links de relatórios, fato que ocorreu apenas com a prefeitura de São Vicente que apresentou problemas em links para diversos relatórios LRF e Balanços contábeis e econômicos.
- Problemas com link para relatório LC 131 – Problema ocorreu na prefeitura de Marília, e foi ressaltado separadamente por apresentar uma sessão inteira fora do ar nas datas de acesso.

Conforme o gráfico abaixo tem-se que 22 prefeituras, equivalente a 73,3% da amostra, possuem sites em bom funcionamento e com os acessos as informações disponíveis funcionando, apenas 2 prefeituras apresentam graves problemas no acesso ao site e aos relatórios (Embaúba e São Vicente), ou seja, apenas 6,67% das prefeituras selecionadas, e o restante apresenta algum link com problema, que seriam 20%, ou 6 cidades. Lembrando que esses dados se referem à data de coleta de dados, conforme já explicado.

Gráfico 1 - Percentual da quantidade de prefeituras por condições do website



Fonte: Elaborado pelo autor

Na coleta de dados ocorreram diversas dificuldades, o que resultou em adequação da metodologia, além de constatações importantes. Durante a coleta dos dados verificou-se uma falta de padronização para a apresentação das informações, pois cada prefeitura divulgava suas informações em um link determinado do site, algumas usavam termos como Portal da Transparência, Gestão Transparente, Portal do Cidadão, outras prefeituras apresentavam no campo Prestação de Contas, outras ainda dentro do site na parte destinada ao Departamento Financeiro, algumas apresentavam ainda as informações em diferentes locais, parte em algum Portal de Transparência, parte na prestação de contas, parte na legislação ainda.

Isso dificultou o acesso às informações e a busca por dados, além dos próprios arquivos possuírem nomes diferentes ainda que sejam relatórios semelhantes, no que tange as informações da LRF os relatórios são padronizados por anexos do I ao X, entretanto para se ter certeza se o relatório é o que está sendo informado na tela de acesso é necessário abri-lo, e os relatórios são divulgados tanto em PDF, em Excel e também em HTML.

Vale ainda ressaltar a dificuldade de avaliar cada relatório pela falta de padronização devido relatórios com mesmos nomes também em certas situações indicarem informações diferentes, como por exemplo um relatório de despesas por subfunção poder

ser tanto do orçamento, quanto da execução orçamentária ou de despesas conforme lei complementar 131/09.

Logo é necessário uma padronização para a divulgação das informações e o acesso as mesmas, um método eficiente, que facilita a busca e o entendimento do que está sendo divulgado. No mercado privado existe um sistema para isso, feito pela BOVESPA e CVM, que junta em um grande banco de dados todas as informações de cada empresa e as divulga, talvez algo parecido poderia ser feito pelo Tribunal de Contas da União ou do Estado para um maior controle e maior facilidade de acesso e para efeitos de comparação das informações e relatórios das prefeituras. Ainda no que tange a padronização da divulgação dos relatórios seria interessante em caso da dificuldade de um banco de dados onde buscar todos dados que existisse ao menos um sistema de divulgação e acesso às informações semelhantes em todas as prefeituras.

Antes de iniciar as análises por check lists seguem os relatórios encontrados em cada tipo de relatório conforme definido na metodologia, os relatórios foram classificados conforme o disposto em lei e também conforme sua divulgação nos sites das prefeituras e formato.

- Relatórios Lei de Responsabilidade Fiscal – Relatórios de Execução Orçamentária e Relatórios de Gestão Fiscal (LRF)
 - Balanço Orçamentário (Relatório Resumido de Execução Orçamentária) - Anexo I
 - Resultado da Execução Orçamentária por Poderes/Orgãos - Anexo I.I (Relatório Resumido de Execução Orçamentária)
 - Execução das Despesas por Função, Subfunção e Programas - Anexo II
 - Receita Corrente Líquida - Anexo III
 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias - Anexo IV
 - Resultado Nominal e Primário - Anexo V
 - Demonstrativo dos Restos a Pagar - Anexo VI
 - Comparativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital - Anexo VII

- Demonstrativo das Projeções Atuariais do Regime de Previdência Própria - Anexo VIII
- Demonstrativo da Variação Patrimonial e Aplicação de Recursos Decorrentes da Alineação de Ativos - Anexo IX
- Relatório de Gestão Fiscal - Anexo X
- Demonstrativo das Despesas com Pessoal e Previdenciárias - Anexo X.I
- Relatórios Saúde (Cálculo do Percentual da Receita Aplicada em Saúde / Balancete do Fundo Municipal de Saúde / Despesas Municipais com Saúde da Administração Direta)
- Receitas e Despesas do Ensino
- Balanços Contábeis (BC)
 - Balanço Orçamentário - Anexo XII
 - Balanço Financeiro - Anexo XIII
 - Balanço Patrimonial - Anexo XIV
 - Balanço da Variação Patrimonial - Anexo XV
- Leis Orçamentárias (LO)
 - Lei de Diretrizes Orçamentárias
 - Lei Orçamentária Anual
 - Plano Plurianual
- Relatórios Complementares (RC)
 - Liberação de Recursos Federais - Art. 2, Lei 9.452/97
 - Sumário Geral da Receita por Fontes e da Despesa por Funções de Governo
 - Especificação da Receita por Fontes e Respectiva Legislação
 - Demonstrativo dos Recursos de Origem Tributaria / Tributos arrecadados Inciso I / Receita Municipal -arrecadação de tributos
 - Quadro de Renda Local - 1 Receitas conforme artigo 162 cf88
 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada - Lei 4.320/64 - Anexo 10

- Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada -lei 4.320/64 - Anexo 11
- Resumo das Compras por mês - Anexo XXIV / Gastos Dpto de Compras
- Convênios celebrados
- Demonstrativos de Receita e Despesa - Anexo XVI
- Lei 4.320/64 - Anexo 17 - Demonstração da Dívida Flutuante
- Extrato da Dívida Fundada - valores liquidados
- Resumo dos Contratos por mês - Anexo XX
- LCC 5333/2009
- Transferências de Recursos do Estado e da União
- Demonstrativo Anual da Receita Arrecadada e Despesa Realizada
- Demonstrativo do Cálculo do Regime Especial de Pagamento de Precatórios – Ec N° 62/2009
- Recibo de Prestação de Contas - Tribunal de Contas / Parecer Tribunal de Contas
- Relatórios referentes às Receitas e Despesas e Lei Complementar 131/09 (RRD)
 - Lançamentos Ativos – Administrados pelo Departamento Tributário - LC 131
 - Receitas Tributárias
 - Dívida Ativa Tributária
 - Demonstrativo de Receitas
 - Transferências Correntes
 - Receitas LC 131/2009
 - Despesas- LC 131/2009
 - Fornecedores
 - Dívida Consolidada
 - Dados Sintéticos Da Contabilidade
 - Dados Sintéticos Do Financeiro
 - Valores Analíticos do Movimento dos Bancos

- Receitas Lançadas
- Receitas por tipo de empenho
- Relação de Pagamento de Adiantamentos
- Balanço Mensal da Receita Realizada
- Resumo da Execução da Receita Orçamentária
- Resumo da Execução da Despesa Orçamentária
- Resumo da Movimentação de Fundos
- Demonstrativo Analítico da Conta restos a pagar
- Quadro detalhado Despesas
- Demonstrativo Geral das Despesas por função
- Receita Prevista Global ou por rubrica
- Receita arrecadada global / por rubrica / por convenio
- Despesa paga por categoria econômica
- Despesa paga por função
- Despesa paga por órgão
- Despesas empenhadas, liquidadas e pagas por categoria econômica
- Comparativo Receita arrecada
- Relatório Analítico : Pgto mensal de fornecedores
- Relatório Sintético: Despesas pagas por categoria econômica
- Receita Arrecada /Demonstrativo da Receita Arrecadada
- Balancete Analítico das Despesas / Evolução das despesas
- Balancete De Despesas (Empenhada)
- Balancete Das Despesas Sintético / Valores sintéticos da despesa
- Balancete Da Receita / Balanço Analítico da Receita / Dados Analíticos do movimento de receitas
- Balancete Analíticos das Receitas e Despesas
- Demonstrativo da Receita / Evolução da Receita / Valores Sintéticos da Receita
- Demonstrativo da Despesa / Natureza da Despesa - Anexo 2 - Consolidação Geral

- Demonstrativo da Despesa Liquidada / Despesas Liquidadas / Dados analíticos do movimento de liquidações
- Despesas empenhadas / Dados analíticos da movimento de empenhos
- Relatório de Despesas Pagas / Despesas Pagas / Dados analíticos do movimento de pagamentos
- Execução de Fornecedores - por Fornecedor Mensal; Acumulado; e Secretaria Acumulado,
- Execução da Despesa por Secretaria - Mensal e Acumulado
- Execução da Receita por Classificação - Mensal e Acumulado
- Execução dos Orçamentos (Art.2o, Inciso XII) - Receitas Realizadas
- Execução dos Orçamentos (Art. 2o, Inciso XII) - Despesa por Unidade Orçamentárias
- Execução dos Orçamentos (Art. 2º, Inciso XII) - Despesa por Programa
- Execução dos Orçamentos (Art. 2o, Inciso XII) - Despesa por Grupo de Despesas
- Execução dos Orçamentos (Art. 2o, Inciso XII) - Despesa por Função
- Execução dos Orçamentos (Art. 2º, Inciso XII) - Despesa por Fonte de Recursos

Devido à alta quantidade de relatórios identificados como despesas e receitas, e como essa pesquisa tem como foco a divulgação e não a análise detalhada de cada relatório para o entendimento da informação que está sendo disponibilizada, não foram feitos maiores análises dos relatórios que foram inclusos no tipo: receitas, despesas e LC 131/2009, por ser necessário maiores estudos e análises de cada relatório divulgado, tal como foram encontrados diversos relatórios de orçamento, a grande maioria da Lei Orçamentária Anual (anexos lei orçamentária não foram divididos, foram todos considerados um só relatório a Lei Orçamentária Anual), que não foram tratados nessa pesquisa. Essa gama de relatórios diferenciados que a princípio tratam do mesmo assunto, receitas e despesas, e os diversos tipos e subdivisões, e modelos de apresentação dificultam a comparabilidade e o entendimento de cada informação.

Foram separados os relatórios que tratavam de assuntos diversos de receitas e despesas e foram classificados como relatórios complementares que somaram 18 relatórios, enquanto os relatórios de receitas e despesas somaram 51 relatórios, ressaltando que foram feitos agrupamentos com nomes e informações parecidas, tal como Demonstrativo da Despesa Liquidada, Despesas Liquidadas e Dados analíticos do movimento de liquidações.

Assim, percebe só na busca pelas informações falta de padronização tanto no sistema para acesso das informações, nos nomes dos relatórios, como nos relatórios em si, e uma grande gama de informações, que não deixam claro ao usuário como foi feita, ou como pode ser utilizada. A falta de padronização compromete a comparabilidade entre as informações e o entendimento das mesmas, a falta de clareza prejudica a confiabilidade e não atende a qualidade da informação, nem as práticas de *accountability*.

Somente os relatórios definidos pela LRF, os Balanços estão na grande maioria apresentados de forma clara, principalmente devido à fiscalização e as normas estabelecidas pela lei complementar 101/2000, visto que as informações acerca dos orçamentos também possuem diferentes modelos de apresentação e a informação é de difícil entendimento. Principalmente os relatórios da LRF que inclusive são padronizados por anexos, tal como os balanços contábeis definidos pela Lei 4.320/64. Assim pode-se concluir que a existência de uma lei regularizadora e de mecanismos de fiscalização, como o Tribunal de Contas aumentam o grau de padronização e também de divulgação, como será avaliado abaixo nas próximas análises.

A seguir seguem os resultados encontrados em cada check list e suas análises, tal como foi o processo de coleta e análise em cada check list.

O Check list I Acessibilidade foi o primeiro a ser preenchido, pois em sua metodologia consta encontrar o caminho mais rápido para o acesso à informação e também a dificuldade para encontrar a informação, após ele foi aplicado o Check list III Comparabilidade que fornece os anos iniciais de divulgação e frequência da divulgação. Em seguida foi aplicado o Check list II Comunicação e serviços para verificar os serviços oferecidos e os mecanismos de comunicação como meios de incentivo à participação popular na política, e por fim foi preenchido o Check List IV Atendimento à Legislação, que usou os dados obtidos nos check list I e III para verificar os relatórios divulgados.

Para melhor entendimento será exposto primeiro os resultados dos Check list IV Atendimento à Legislação para que o leitor se situe quanto à divulgação de cada relatório, quais relatórios foram mais divulgados, e quais prefeituras divulgaram mais relatórios por tipo de relatório conforme detalhado na metodologia.

Abaixo segue as tabelas com as prefeituras e a quantidade de relatórios divulgados por tipo de relatório, vale notar que os relatórios foram incluídos no resultado independente da quantidade de vezes ou anos em que foram divulgados. Os tipos utilizados nesse check list foram os Relatórios LRF, Balanços Contábeis, Leis de Orçamento e os Relatórios Complementares, na 3 linha da tabela seguem os totais de relatórios por tipo, e em seguida segue o resultado encontrado em cada cidade, por ordem decrescente, da cidade que mais divulga relatórios analisados no total para a cidade com menos divulgações..

Tabela 8: Lista de municípios e relatórios divulgados por tipologia.

Municípios	Quantos Relatórios Divulga				
	Relatórios LRF	Balanços Contábeis	Leis de Orçamento	Relatórios Compl.	TOTAL
Total Relatórios Exigidos/Existentes	14	4	3	18	39
São Paulo	12	4	3	3	22
Louveira	9	4	3	5	21
Marília	12	3	3	3	21
Ribeirão Preto	12	4	3	2	21
Salto	13	4	3	0	20
Nova Europa	11	4	3	1	19
Jales	10	1	3	4	18
Itapetininga	13	0	3	2	18
Franca	3	4	3	8	18
São Caetano do Sul	10	1	3	2	16
Jundiaí	4	4	3	5	16
Campinas	8	4	3	1	16
Araçoiaba da Serra	9	4	2	0	15
Boituva	9	0	3	3	15
Hortolândia	12	0	3	0	15
Cubatão	12	0	2	0	14
Jaboticabal	11	0	3	0	14
Sorocaba	11	0	3	0	14
Sumaré	9	0	3	1	13
Osasco	9	0	3	0	12
Analândia	7	1	3	0	11
Tanabi	2	1	3	4	10
Mogi das Cruzes	8	0	0	2	10
Rio Grande da Serra	0	4	0	5	9
Suzano	7	0	2	0	9
Guaratinguetá	0	2	3	3	8
Promissão	2	0	0	3	5
Caraguatatuba	0	0	3	0	3
São Vicente	0	0	2	1	3
Embaúba	0	0	0	0	0

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nos casos dos relatórios da LRF, Balanços e Leis orçamentárias foi verificada a exigibilidade, já que todos os relatórios são obrigatórios por lei, já os relatórios complementares foram analisados como existentes, já que nesta pesquisa não foi levantada a obrigatoriedade de cada relatório devido o foco ser os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na tabela acima nota-se que a capital São Paulo é a cidade com mais divulgações, e também a que possui a maior população, entre as 5 cidades com maior quantidade de relatórios encontra-se mais uma cidade da classe 6 (Ribeirão Preto) e 3 cidades, sendo cada uma de uma classe diferente: classe 4 (Marília), classe 3 (Salto) e classe 2 (Louveira). Nota-se também que as cidades com mais publicações quase todas publicam acima de 10 relatórios da LRF, todos os balanços e todas as leis orçamentárias e uma média de 3 a 4 relatórios adicionais.

As cidades com menos divulgações foram justamente as cidades com problemas nos sites (Embaúba e São Vicente), Caraguatuba, que é um caso particular, já que no site a prestação de contas é por meio de um jornal eletrônico com informações voltadas para obras e realizações da gestão atual, que não traz as informações financeiras e contábeis nem o exigido por leis. Guaratinguetá que possui um porte médio tem poucos relatórios, principalmente devido não apresenta os relatórios de LRF, seguida de Promissão que é uma cidade de pequeno porte.

Não são necessárias análises estatísticas mais profundas para perceber que o tamanho da população não afetou diretamente o nível de divulgação dos relatórios, apesar de São Paulo ser a cidade que mais atende esses requisitos e também a maior cidade do Estado, ela é a capital e o centro econômico e político do país, fatores importantes a serem considerados, as cidades seguintes que divulgam os relatórios pertencem a todos os tipos de classes, tal como as cidades que divulgam menos.

Abaixo segue a tabela com o ranking de cada prefeitura por tipo de relatório:

Tabela 9: Ranking Municípios por tipo de relatório.

Colocação das Prefeituras por divulgação de relatórios por tipo de relatório				
Colocação	Relatórios LRF	Balancos Contábeis	Leis de Orçamento	Relatórios Compl.
1°	Salto	São Paulo	São Paulo	Franca
2°	Itapetininga	Louveira	Louveira	Louveira
3°	São Paulo	Ribeirão Preto	Marília	Jundiaí
4°	Marília	Salto	Ribeirão Preto	Rio Grande da Serra
5°	Ribeirão Preto	Nova Europa	Salto	Jales
6°	Hortolândia	Franca	Nova Europa	Tanabi
7°	Cubatão	Jundiaí	Jales	São Paulo
8°	Nova Europa	Campinas	Itapetininga	Marília
9°	Jaboticabal	Araçoiaba da Serra	Franca	Boituva
10°	Sorocaba	Rio Grande da Serra	São Caetano do Sul	Guaratinguetá
11°	Jales	Marília	Jundiaí	Promissão
12°	São Caetano do Sul	Guaratinguetá	Campinas	Ribeirão Preto
13°	Louveira	Jales	Boituva	Itapetininga
14°	Araçoiaba da Serra	São Caetano do Sul	Hortolândia	São Caetano do Sul
15°	Boituva	Analândia	Jaboticabal	Mogi das Cruzes
16°	Sumaré	Tanabi	Sorocaba	Nova Europa
17°	Osasco	Itapetininga	Sumaré	Campinas
18°	Campinas	Boituva	Osasco	Sumaré
19°	Mogi das Cruzes	Hortolândia	Analândia	São Vicente
20°	Analândia	Cubatão	Tanabi	Salto
21°	Suzano	Jaboticabal	Guaratinguetá	Araçoiaba da Serra
22°	Jundiaí	Sorocaba	Caraguatatuba	Hortolândia
23°	Franca	Sumaré	Araçoiaba da Serra	Cubatão
24°	Tanabi	Osasco	Cubatão	Jaboticabal
25°	Promissão	Mogi das Cruzes	Suzano	Sorocaba
26°	Rio Grande da Serra	Suzano	São Vicente	Osasco
27°	Guaratinguetá	Promissão	Mogi das Cruzes	Analândia
28°	Caraguatatuba	Caraguatatuba	Rio Grande da Serra	Suzano
29°	São Vicente	São Vicente	Promissão	Caraguatatuba
30°	Embaúba	Embaúba	Embaúba	Embaúba

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que a colocação por tipo de relatórios fica parecida com o total, principalmente as que divulgaram os balanços e a maior parte dos relatórios LRF, a cidade

de Itapetininga que por exemplo divulgou 13 dos 14 relatórios da LRF, não divulgou nenhum dos balanços contábeis, o que diminui o total de divulgações. Também vale ressaltar que cidades mal posicionadas nos relatórios obrigatórios acabam divulgando relatórios complementares, que algumas vezes podem se assemelhar aos relatórios obrigatórios, como são os casos de Franca e Jundiaí.

Abaixo seguem as tabelas com a quantidade de prefeituras que atendem a determinada quantidade dos relatórios, em ordem temos os relatórios LRF, que são exigidos 14 relatórios, e nenhuma prefeitura divulgou todos eles. Os balanços contábeis, que demonstram que as prefeituras em sua maioria ou divulgavam todos ou nenhum, e por fim as leis orçamentárias, cuja obrigatoriedade é exigida há mais tempo, que a maioria das cidades divulga, apesar de cada prefeitura seguir seu método. Esse aspecto foi analisado apenas com os relatórios obrigatórios por estes serem o foco deste trabalho.

Tabela 10: Percentual de prefeituras por quantidade de relatórios LRF divulgados.

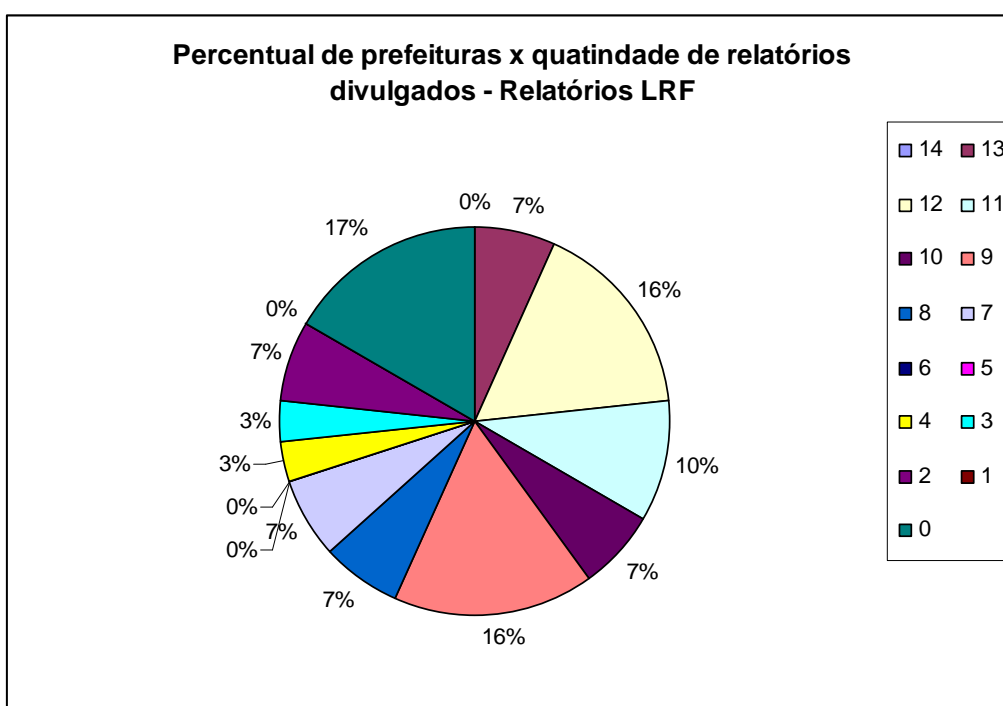
Relatórios LRF		
Quantidade de Relatórios divulgados	Prefeituras em valores absolutos	Porcentagem
14	0	0%
13	2	7%
12	5	17%
11	3	10%
10	2	7%
9	5	17%
8	2	7%
7	2	7%
6	0	0%
5	0	0%
4	1	3%
3	1	3%
2	2	7%
1	0	0%
0	5	17%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que nos relatórios LRF, apesar de não haver nenhuma cidade que atenda aos 14 relatórios exigidos, quase 60% das cidades da amostragem divulgam 9 relatórios ou

mais, apesar desse percentual não ser tão alto, é um início, ainda que 17% das cidades não apresentam nenhum relatório desse tipo (lembrando que existem casos de problemas nos links também). E as cidades que divulgam menos que 5 relatórios somam 30%, inclusos as cidades que não divulgam nenhum relatório. Abaixo segue o gráfico com os dados acima para melhor visualização, sendo que seguindo o gráfico pizza em sentido horário, o primeiro valor corresponde a divulgação de 13 relatórios, já que não há área para 14 relatórios, apenas o 0%.

Gráfico 2: Percentual de prefeituras por quantidade de relatórios LRF divulgados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Abaixo segue a tabela com os dados referentes aos Balanços Contábeis.

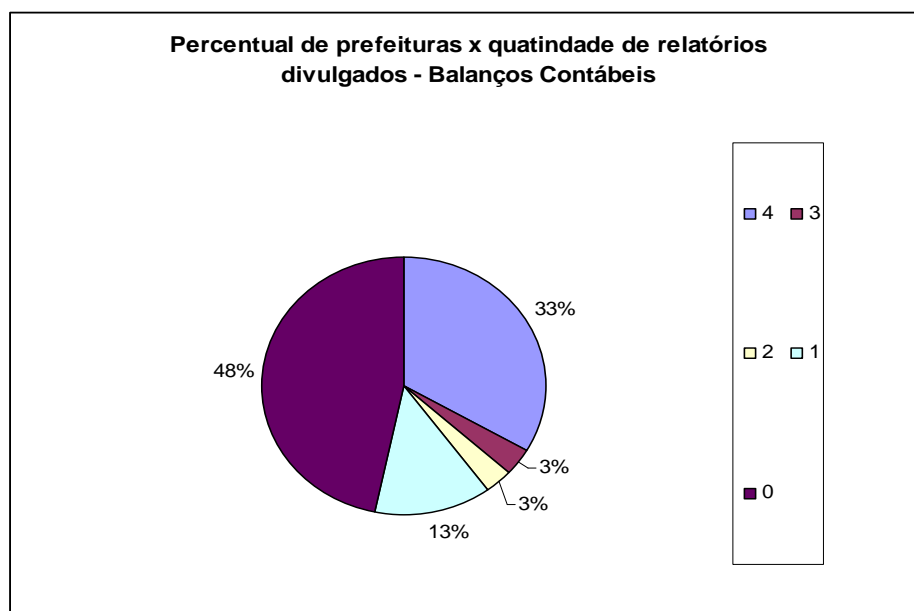
Tabela 11: Percentual de prefeituras por quantidade de balanços contábeis divulgados.

Balanços Contábeis		
Quantidade de Relatórios divulgados	Prefeituras em valores absolutos	Porcentagem
4	10	33%
3	1	3%
2	1	3%
1	4	13%
0	14	47%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na análise dos balanços contábeis (que são exigidos pela lei 4320/64) encontrou-se um valor alarmante, pois 47% das prefeituras analisadas não divulgam nenhum relatório, e temos que 33% divulgam todos os relatórios, o que demonstra a não divulgação desses relatórios, que são poucos e essenciais para a contabilidade e prestação de contas das prefeituras. Abaixo segue o gráfico com esses valores:

Gráfico 3: Percentual de prefeituras por quantidade de balanços contábeis divulgados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Por fim seguem os dados encontrados na análise das leis orçamentárias, que são a PPA, LDO e LOA, conforme já foi melhor explicado na plataforma teórica.

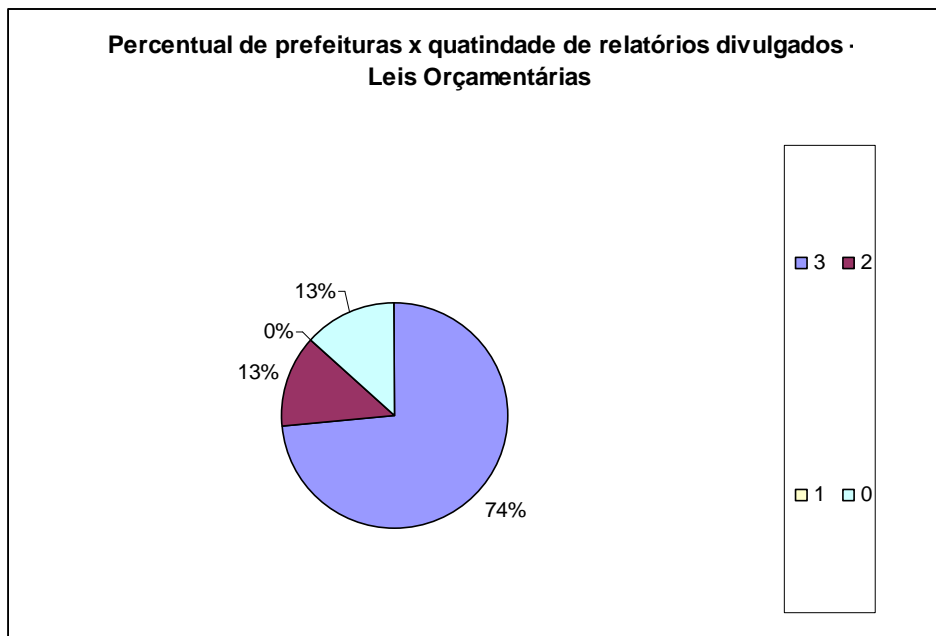
Tabela 12: Percentual de prefeituras por quantidade de leis orçamentárias divulgadas.

Leis Orçamentárias		
Quantidade de Relatórios divulgados	Prefeituras em valores absolutos	Porcentagem
3	22	73%
2	4	13%
1	0	0%
0	4	13%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Todas as prefeituras são obrigadas a fazer essas leis, que são a base para os gastos da gestão durante todo mandato, sendo a PPA realizada para os 4 anos de mandato e as outras duas anuais e de acordo com a PPA. Logo toda prefeitura faz esses relatórios, que são leis, assim a divulgação desses dados é maior, devido à facilidade, entretanto ainda ocorrem municípios que não divulgam esses dados, apesar de possuírem eles. Foi constatado que 74% das prefeituras analisadas divulgam todas suas leis orçamentárias e apenas 13% não divulgam nenhuma informação, dados bons, mas que deveriam ser melhores, dada a obrigatoriedade da divulgação e o fato de que todas as prefeituras possuem esses dados.

Gráfico 4: Percentual de prefeituras por quantidade de balanços contábeis divulgados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Com isso fechamos a parte de atendimento à legislação e divulgação dos relatórios, foi constatado que apesar dos avanços, e que boa parte das prefeituras divulguem suas informações e relatórios, as exigências da lei não são atendidas em sua totalidade, em alguns casos há uma grande número de não divulgação, como nos balanços contábeis, e em certos relatórios da LRF (principalmente os anexos VII, VIII, IX e gastos com ensino e saúde), e em outros casos apesar das prefeituras possuírem as informações a divulgação não ocorre, como o que acontece nas leis orçamentárias. Conclui-se também que os municípios de São Paulo, Louveira, Marília, Ribeirão Preto, Salto e Itapetininga são as cidades que possuem o maior grau de divulgação dos relatórios.

Nos próximos parágrafos seguem as análises dos resultados encontrados no Check list I Acessibilidade, como já dito no começo dessa seção foi encontrado grande dificuldade na busca e acesso às informações principalmente pela falta de padronização na metodologia e sistema de divulgação. Os resultados analisados compreendem 4 tipos de relatórios – os Relatórios LRF, Balanços Contábeis, Leis Orçamentárias e Relatórios Complementares – nesse quesito, os relatórios de receitas e despesas não foram analisados os resultados devido

grande quantidade de relatórios, a diversidade e a falta de padrão, que prejudicaria a análise, logo para esse tipo de informação nesse trabalho foi verificado apenas a quantidade de relatórios diferentes divulgados. A tabela a seguir mostra a dificuldade de encontrar uma informação por prefeitura por tipo de relatórios, foi calculado a média da demora pra encontrar a informação de acordo com a quantidade de relatórios divulgados pela prefeitura, e a coluna total possui o mesmo método, sendo a média das dificuldades dos tipos de relatórios que a prefeitura possui.

Tabela 13: Dificuldade para encontrar o relatório por tipologia.

Município / Dificuldade para encontrar a Informação por tipo de Relatório					
Município	Dificuldade para Encontrar a Informação				
	LRF	BC	LO	RC	Total
Caraguatatuba	Não possui	Não possui	16,67	Não possui	16,67
Araçoiaba da Serra	0	0	19	Não possui	6,33
Itapetininga	4,46	Não possui	4	3	3,82
Suzano	3	Não possui	4	Não possui	3,50
São Caetano do Sul	1,5	3	3	1,5	2,25
Guaratinguetá	Não possui	0	3	3,33	2,11
Cubatão	2,17	Não possui	2	Não possui	2,08
Louveira	2	2	2	2	2,00
Salto	1	1	1	Não possui	1,00
Jundiaí	0	0	0	1,8	0,45
Osasco	0	Não possui	0,67	Não possui	0,33
Tanabi	0	0	0	0	0,00
Embaúba	Não possui	Não possui	Não possui	Não possui	0,00
Nova Europa	0	0	0	0	0,00
Analândia	0	0	0	Não possui	0,00
Jales	0	0	0	0	0,00
Rio Grande da Serra	Não possui	1	Não possui	0	0,00
Promissão	0	Não possui	Não possui	0	0,00
Boituva	0	Não possui	0	0	0,00
Jaboticabal	0	Não possui	0	Não possui	0,00
Marília	0	0	0	0	0,00
Sumaré	0	Não possui	0	0	0,00
Hortolândia	0	Não possui	0	Não possui	0,00
São Vicente	Não possui	Não possui	0	0	0,00
Mogi das Cruzes	0	Não possui	Não possui	0	0,00
Franca	0	0	0	0	0,00
Campinas	0	0	0	0	0,00
São Paulo	0	0	0	0	0,00
Sorocaba	0	Não possui	0	Não possui	0,00
Ribeirão Preto	0	0	0	0	0,00
Média / prefeitura	0,56	0,44	2,13	1,05	1,35

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nessa tabela nota-se que a prefeitura com maior dificuldade de encontrar uma informação foi Caraguatatuba, na qual foram usados uma média de 16 cliques a mais, do que o utilizado pelo caminho mais fácil para a informação, para encontrar cada relatório

que a cidade possuía, que no caso são as Leis Orçamentárias, e também verifica-se que apenas mais uma cidade possui alta dificuldade de encontrar a informação, que é Araçoiaba da Serra, com uma média total acima de 6, abaixo delas as cidades possuem uma média de 3 cliques para encontrar cada relatórios no máximo.

Foi constatado que praticamente 1 terço das prefeituras (19 cidades) não há dificuldade para encontrar a informação conforme o método utilizado, o que significa que a quantidade de cliques para se chegar ao relatórios sem conhecer ou conhecendo o site da prefeitura são os mesmos, logo o total é zero. O que significa que as informações, apesar de possuírem diferentes formas de apresentação, aparecem de maneira clara, de modo que o usuário entenda que determinado link ou caminho dentro do site leva aos relatórios financeiros. E 9 cidades possuem dificuldade entre 0,33 e 3,82 cliques para se chegar à informação, ou seja foram utilizados no máximo 3 cliques a mais na primeira visita do que o necessário para se encontrar a informação. Também nota-se que a dificuldade encontra-se principalmente para encontras as leis orçamentárias – um média de 2,13 cliques a mais para encontrara informação nas prefeituras que divulgaram essas informações - e em seguida os relatórios complementares.

Vale ressaltar que a busca foi feita por um cidadão que estuda o assunto e possui um conhecimento prévio sobre as formas de divulgação, tanto quanto os mecanismos utilizados para a apresentação das informações, logo não se pode afirmar que a dificuldade encontrada nesse caso se estenda a toda e qualquer pessoa.

Abaixo segue a tabela com os valores referentes ao número de cliques necessários para o caminho direto pra chegar à informação, ou seja o caminho mais fácil.

Tabela 14: Caminho direto para se chegar ao relatório por tipologia.

Município / Caminho direto para chegar à informação					
Município	Caminho direto para chegar à informação				
	LRF	BC	LO	RC	Total
Boituva	5	Não possui	5	5	5
Araçoiaba da Serra	4	4	5	Não possui	4,33
Sumaré	4	Não possui	5	4	4,33
São Paulo	4,17	4	6	3	4,29
Louveira	4	4	4,67	3,8	4,12
Campinas	4	4	4	4	4,00
São Caetano do Sul	7	3	3,33	2,5	3,96
Ribeirão Preto	4,58	3,75	4	2,5	3,71
Jaboticabal	3	Não possui	4	Não possui	3,50
Jundiaí	4	3	3	3,4	3,35
Itapetininga	4	Não possui	3	3	3,33
Franca	3	4	3,33	2,88	3,30
Mogi das Cruzes	3,13	Não possui	Não possui	3	3,06
Jales	3	3	3	3	3,00
Osasco	3	Não possui	3	Não possui	3,00
Sorocaba	3	Não possui	3	Não possui	3,00
Promissão	3	Não possui	Não possui	3	3,00
Caraguatatuba	Não possui	Não possui	3	Não possui	3,00
Salto	4	2	2	Não possui	2,67
Guaratinguetá	Não possui	3	2	3	2,67
Marília	3	3	2	2,33	2,58
Hortolândia	2	Não possui	3	Não possui	2,50
Suzano	2	Não possui	3	Não possui	2,50
São Vicente	Não possui	Não possui	2	3	2,50
Tanabi	3	2	2	2,75	2,44
Cubatão	2,17	Não possui	2	Não possui	2,08
Analândia	2	2	2	Não possui	2,00
Rio Grande da Serra	Não possui	3	Não possui	3,6	1,80
Nova Europa	2	2	1	2	1,75
Embaúba	Não possui	Não possui	Não possui	Não possui	0,00
Média / prefeitura	3,44	3,11	3,21	5,43	3,03

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verifica-se que a média de cliques para se chegar à informação pelo caminho mais rápido é de 3,03 cliques no total de todos os tipos de relatórios, sendo que o tipo de relatório que possui o caminho mais longo são os relatórios complementares, com 5,43

cliques, seguido pelos relatórios LRF com 3,44 cliques, leis orçamentárias com 3,21 cliques e balanços contábeis com 3,11 cliques. Além disso verificou que a cidade que possui o caminho mais demorado para se chegar na informação final é Boituva com uma média de 5 cliques, após vem Araçoiaba da Serra, Sumaré e São Paulo, que estão na casa dos 4 cliques. As cidades com os caminhos mais rápidos para o relatório final são Nova Europa, Rio Grande da Serra e Analândia, que usam 2 cliques ou menos para se chegar à informação (vale lembrar que Embaúba não possui nenhum clique pois não possui nenhum relatório).

Assim constatou-se no check list de acessibilidade que a quantidade de cliques para se encontrar uma informação na maioria dos casos é a mesma conhecendo ou não o caminho mais fácil para encontrar o relatório, conclui-se que em termos de acesso as prefeituras possuem mecanismos diretos para o acesso a informação, ainda que cada prefeitura utilize seu método de apresentação, os métodos são claros para indicar onde podem estar disponíveis os relatórios financeiros, por meio de termos como Portal da Transparência, Portal do Cidadão, Gestão Transparente, Prestação de Contas etc. Além disso foi verificado que a média para se chegar numa informação são 3 cliques, o que facilita o acesso, assim conclui-se que a maioria das prefeituras da amostra selecionadas estão atendendo de maneira satisfatória o requisito acessibilidade.

No Check list II Comunicação e serviços foram verificados os canais de comunicação da prefeitura com o cidadão, tal como a disponibilização de portal da transparência e se a prefeitura informa qual legislação é utilizada para a elaboração e apresentação dos relatórios econômicos, para análise foi feito um ranking, de acordo com as respostas obtidas no Check list, as perguntas de 1 a 4 são respostas sim ou não (Disponibiliza e-mails para contato; disponibiliza telefones para contato; possui Fale Com o Cidadão - Espaço para enviar mensagem direto pelo site à prefeitura; e possui Portal de Transparência), assim a resposta “Sim” vale 1 ponto na escala e a resposta “Não” vale 0 pontos, e a pergunta 5 (disponibiliza ou faz referência à Legislação utilizada para elaboração dos demonstrativos) é a única resposta com 3 alternativas: Não (0 pontos), Faz referência (0,5) Divulga (1 ponto), e por fim foi analisado o total de serviços oferecidos, considerando os serviços que afetam particularmente o usuário, que oferecem alguma facilidade ou consulta de caráter particular, conforme já exposto na metodologia. Abaixo seguem as tabelas com os resultados.

Tabela 15: Ranking dos resultados do Check list II Comunicação e Serviços

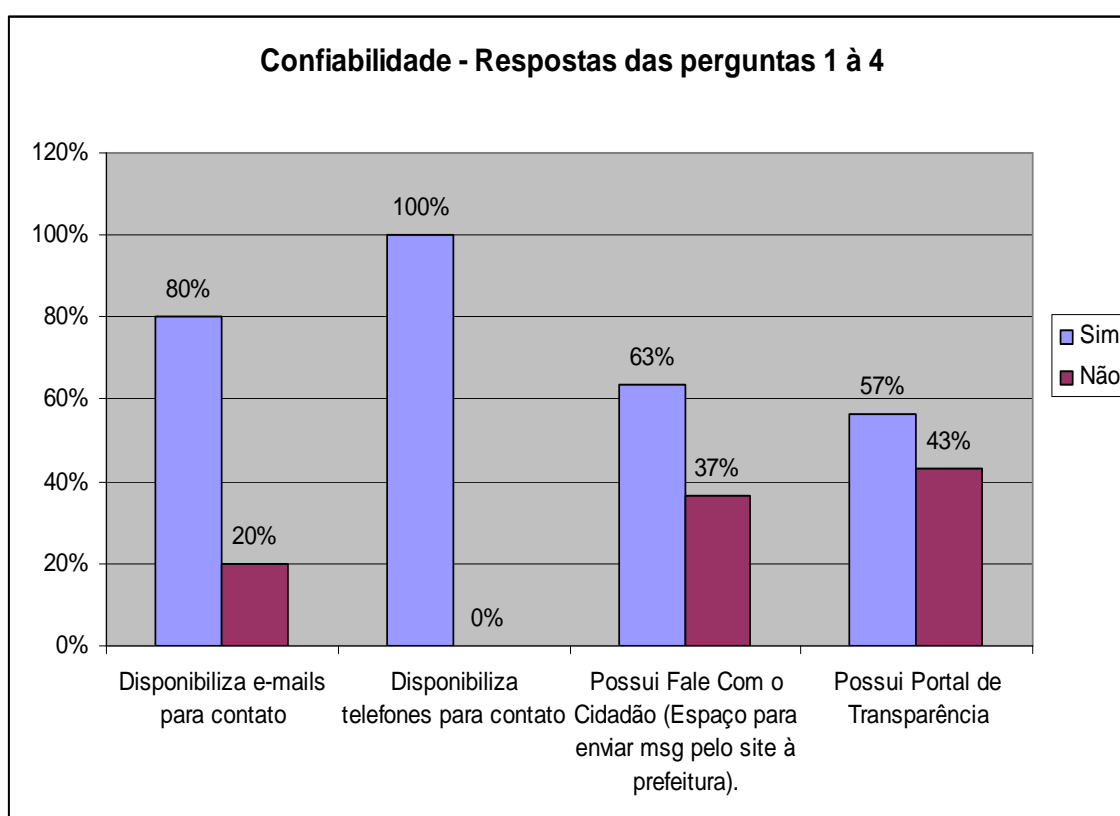
Ranking Check List II – Comunicação e serviços		
Município	Pontuação total	Quantidade de Serviços Públicos Oferecidos Online
Jundiaí	5	7
Guaratinguetá	4,5	11
Marília	4,5	11
São Caetano do Sul	4,5	10
Hortolândia	4,5	12
Itapetininga	4,5	3
São Vicente	4,5	9
São Paulo	4,5	17
Osasco	4,5	8
Sorocaba	4,5	12
Ribeirão Preto	4,5	14
Suzano	4	8
Mogi das Cruzes	4	10
Salto	3,5	8
Sumaré	3,5	4
Franca	3,5	8
Campinas	3,5	6
Araçoiaba da Serra	3	4
Nova Europa	3	0
Boituva	3	4
Cubatão	3	3
Analândia	2,5	0
Jales	2,5	1
Promissão	2,5	3
Jaboticabal	2,5	4
Embaúba	2	0
Louveira	2	2
Tanabi	1,5	3
Rio Grande da Serra	1,5	0
Caraguatatuba	1	4
Média	3,4	6,2

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme exposto na tabela acima a média para as práticas de comunicação das cidades é 3,4 pontos , considerando o total de 5 pontos, as cidades estão disponibilizando

meios de comunicação com os usuários, apenas uma cidade atingiu a pontuação máxima, que foi Jundiaí, e mais 10 cidades atingiram a pontuação de 4,5 o que significa que responderam todas as questões com a resposta “Sim” e a última questão com a resposta “referência”, logo 11 das 30 cidades (aproximadamente 35%) disponibilizam bons meios de acesso e comunicação e ainda vale notar que todas as cidades responderam a alguma questão como sim. Quanto aos serviços oferecidos a média é de 6,2 serviços por prefeitura, com um máximo de 17 serviços oferecidos por São Paulo, seguido pelos 14 de Ribeirão Preto, e o mínimo de 0 serviços, que Rio Grande da Serra, Analândia, Embaúba e Nova Europa apresentaram em seus websites. Os resultados desse check list, foram satisfatórios, principalmente no que tange aos meios de comunicação, apesar da disparidade nos resultados de serviços oferecidos, abaixo segue os resultados em forma de gráficos para visualizar o percentual de respostas sim e não para cada pergunta.

Gráfico 5: Percentual das Respostas o Check list II Comunicação e Serviços



Fonte: Elaborado pelo autor.

No gráfico pode-se verificar que todas as cidades estão disponibilizando telefones para contato, assim com 80% (24 cidades) disponibilizam e-mail para comunicação, mecanismos de Fale Com somam 63% das prefeituras selecionadas e os Portais de Transparência apareceram em 57% das prefeituras. Conclui-se que o requisito Práticas de comunicação e serviços está sendo cumprido, e que nas cidades selecionadas, praticamente todas possuem bons mecanismos para comunicação com a população, e para receber questionamentos, cobranças, sugestões e reclamações dos usuários, mecanismos mais novos como Portal da Transparência já tem alta adesão e todas as cidades possuem algum mecanismo de contato, demonstrando o incentivo à participação popular, e vários mecanismos de interface com o cidadão.

Por fim constatou-se no Check list III Comparabilidade que existe legislação e uma metodologia para divulgação dos relatórios por períodos, conforme segue:

Tabela 16: Frequência da divulgação dos relatórios conforme disposto em leis.

Demonstrativos	Frequência
Relatórios LRF (anexos I ao VI)	bimestral
Relatórios LRF (anexos VII, VIII e IX)	Anual
Relatórios LRF (anexos X e XI)	Quadrimestral
Balanços Contábeis	Anual
LDO e LOA	Anual
PPA	4 Anos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com essas informações analisamos as informações de cada prefeitura, assim concluímos que cada prefeitura utiliza uma data inicial para a divulgação e a grande maioria divulga apenas os anos de 2008, 2009 e 2010, algumas divulgam há vários anos, mas não todos os relatórios, ainda foi constatado que existem casos de prefeituras que divulgam seus relatórios de acordo com a frequência exigida, logo em um relatório bimestral, a prefeitura divulga os 6 relatórios referentes a cada ano, enquanto outras prefeituras divulgam apenas o relatório do último bimestre, ou quadrimestre, nessa análise as cidades com as maiores populações em sua maioria apresentaram os relatórios com as frequências corretas, assim como as cidades que apresentaram melhores resultados na

divulgação das informações, como Salto e Itapetininga. Os resultados detalhados estão no apêndice 3, onde foi feito uma avaliação do período de divulgação da frequência, sendo avaliado de 0 a 1, 1 quando divulga os relatórios no período e frequência correto, 0 quando divulga os relatórios sem considerar a frequência (exemplo: divulgar relatório apenas do 6º bimestre) e 0,5 quando acontecer os dois casos na mesma prefeitura.

Foi avaliado que os balanços são anuais, o que deveria facilitar sua divulgação, fato que não ocorre e que as leis orçamentárias são divulgadas em quase todos os municípios estudados apenas referentes à gestão atual. Analisando a legislação constatou-se que os relatórios da LRF e os Balanços Contábeis seguem um formato de apresentação, e estão distribuídos por anexos, mas ainda assim ocorreram casos de se verificar relatórios com formatos diferentes, entretanto essa análise do formato dos relatórios ultrapassa as limitações desse trabalho, que verificou a comparabilidade apenas quanto à frequência da divulgação dos aspectos legislativos.

Devido à extensão e volume de dados, o banco de dados completo dos 4 check lists não foi inserido no trabalho, ainda justifica-se a exclusão dos dados tabulados em sua totalidade visto que todos os resultados foram expostos, com tabelas e gráficos, e os cálculos foram explicados detalhadamente no desenvolver do trabalho, entende-se que o exposto no texto é suficiente para entender as discussões e resultados.

Finalizando então os resultados e discussões concluímos que nos Check List I e II as prefeituras atenderam melhores aos requisitos, que eram acessibilidade e práticas de comunicação e serviços, o Check List III Comparabilidade apresentou resultados ruins, com graves deficiências, e o Check List IV que avaliou a divulgação dos relatórios e a conformidade com a lei encontrou um resultado intermediário, que significa que algumas prefeituras divulgam bastante, outras nem tantos, alguns tipos de relatórios possuem maior adesão do que outros. Com isso fecha-se a discussão dos resultados, na próximo tópico “Considerações Finais” serão expostas as análises desses resultados, tal como as dificuldades encontradas na pesquisa, fatores limitantes e possíveis linhas de pesquisas na mesma área.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho identificou as características das informações contábeis e econômicas e a divulgação dos relatórios das organizações públicas do estado de São Paulo, com o objetivo de avaliar o nível de divulgação, *accountability* e práticas de *E-governement* praticados nas prefeituras paulistas, para isso o trabalho buscou quantificar, medir e avaliar as características qualitativas da informação (Acessibilidade, Práticas de Comunicação e Serviços, Comparabilidade, Atendimento à legislação) por meio de Check lists, e assim avaliar a qualidade dos relatórios e informações divulgados, tal como os serviços e práticas de e-gov e *accountability*.

A revisão bibliográfica feita sobre a Legislação Brasileira, Contabilidade Pública, Accountability e E-gov foi extensa, avaliando a fundo os dispositivos em leis, assegurados pela LRF (LC 101/2000), Lei Complementar 131/2009 e Lei 4.320/1964 nelas foram identificados os relatórios e informações obrigatórias por lei a serem divulgados, tal como as práticas de governança, como incentivo à participação popular, e também os métodos de contabilizações. Além das leis, a pesquisa se apoiou principalmente nos artigos de Lock (2003), Mello (2009) e Slomski, Mello e Corrar (2005) nas questões de contabilidade pública, governo eletrônico e *accountability*, e também nos trabalhos de Nardi (2003) e Hendriksen e Breda (1999) para assuntos de práticas de contabilidade privada e teoria Contábil. Nesse levantamento bibliográfico foi identificado que existem dispositivos em lei que asseguram a divulgação de informações contábeis em meio eletrônico das prefeituras, e também identificamos as características e métodos para avaliar a qualidade da informação, conforme exposto nos aspectos metodológicos.

Durante o processo de coleta de dados foram encontradas dificuldades, principalmente nos aspectos de padronização, quantidade de relatórios e diferença de relatórios divulgados entre prefeituras. Assim um dos fatores limitadores dessa pesquisa é a quantidade de relatórios apresentados, principalmente os referentes às receitas e despesas. Os relatórios LRF, Balanços e Leis orçamentárias, apesar de na maioria das divulgações se apresentarem de maneiras diferentes, ocorreram também algumas diferenças nos modelos de divulgação, mais frequentes nas Leis Orçamentárias. Assim a coleta identificou uma grande

quantidade de relatórios financeiros, a falta de clareza para discriminar cada tipo de relatórios e falta de padronização no sistema de acesso aos relatórios.

O trabalho possui alguns fatores limitantes, o primeiro deles é o tamanho da amostra, as 30 cidades selecionadas – devido o fator limitante tempo e complexidade do trabalho – apresentaram os resultados já expostos, sendo que uma amostra maior ou diferente poderia prover resultados com alguma diferença. Além disso esta pesquisa é sobre a divulgação de informação qualitativa, e os resultados encontrados não ficam no 0 e 1, conforme foi suposto na pergunta e hipóteses da pesquisa:

QUAL O NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL COM AS FERRAMENTAS DE E-GOV DISPONÍVEL E DE ACORDO COM O EXIGIDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE?

As hipóteses para esse problema são as seguintes:

H.0: As prefeituras não atendem a legislação e as características qualitativas da informação – comparabilidade, acessibilidade e práticas de comunicação e serviços.

H.1: As prefeituras atendem a legislação e as características qualitativas da informação – comparabilidade, acessibilidade e práticas de comunicação e serviços.

Assim as prefeituras não se enquadram no 0 ou 1 e sim no meio termo, as práticas de cada prefeitura ocorrem em determinado nível, nem totalmente negativa, nem totalmente positiva, a grande maioria das questões levantadas os resultados para cada prefeitura e parcialmente, para isso foi criado rankings e métodos de quantificar, para diminuir essa subjetividade.

Concluindo, nos resultados dos Check lists foi constatado que as prefeituras possuem uma divulgação complexa e com diversos relatórios e em sua maioria um bom funcionamento dos websites, quanto às características da informação conclui-se que: na Acessibilidade o resultado foi satisfatório, apesar dos problemas já citados acima; nas práticas de comunicação e serviços também apresentou-se satisfatória devido aos bons resultados em termos de meios de contato e serviços oferecidos; na Comparabilidade foram avaliados os piores resultados, com diversas maneiras de apresentação, a lei poderia possui melhores especificações sobre a forma de apresentação, e as frequências dos relatórios não estão sendo respeitadas em várias prefeituras, tal como não há padronização de divulgação de anos anteriores, no Atendimento à legislação conclui-se que a divulgação das

informações está ocorrendo de maneira satisfatória, mas existem deficiências em alguns tipos de relatórios, como nos balanços contábeis, e alguns anexos dos relatórios de LRF.

Conclui-se que as informações divulgadas pelas prefeituras paulistas selecionadas na amostra apresentam no geral um nível satisfatório de divulgação e qualidade informação, tal como práticas de *E-governement* e *accountability*. E que apesar dos avanços na área, da legislação existente, ainda existem diversos desafios, uma quantidade grande de relatórios não vem sendo divulgados, tal como os níveis de padronização não estão bons. Já no referente à comunicação e serviços, tal como incentivo popular vem acontecendo, e as leis orçamentárias estão sendo realizadas e divulgadas em sua maioria.

Com esses dispositivos já é possível fazer uma análise do situação contábil de uma prefeitura, de acordo com os relatórios divulgados. Entretanto é necessário lembrar que esta pesquisa não avaliou o relatório em si e suas informações, avaliou a divulgação das mesmas, uma possível linha de pesquisa é avaliar os relatórios em si e sua eficiência em passar a informação desejada, outra linha de pesquisa é avaliar os meios de elaboração e sistemas de informação das prefeituras, além de que uma pesquisa com uma amostra maior, com alcance maior e até avaliando mais características pode gerar resultados significantes para o tema. Ainda vale notar que um trabalho que explorasse as relações entre os indicadores socioeconômicos e a divulgação e qualidade das informações renderia um trabalho interessante com resultados significativos.

Com os seguintes dispositivos nos websites encontrados na pesquisa percebe-se a existência de práticas de *accountability* e e-gov, contribuindo para a gestão participativa das entidades públicas, e com meios que facilitem a participação dos cidadãos na gestão pública, assunto que pode ser tratado em outros trabalho: participação popular na gestão pública, as facilidades e dificuldades encontradas pelos cidadãos para interagir com os serviços oferecidos pelos gestores pelas práticas de *accountability* e e-gov.

Assim este trabalho contribui com um modelo de avaliação da divulgação, *accountability* e Governo Eletrônico das informações contábeis da prefeituras e dos serviços e sistemas oferecidos nos websites. E contribui também com um diagnóstico da situação da amostra selecionada, que apresentou resultados satisfatórios, mas que ainda necessitam de melhores de meios de padronização, comparabilidade e atendimento à legislação.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **E-governo, o que ensina a experiência internacional**. Rio de Janeiro, 2000. Informe-se nº 17. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>.

BONAVIDE, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em 25/10/2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp131.htm> Acesso em 25/10/2010.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em 25/10/2010.

BRASIL, **Projeto de Lei nº 5228, 5 de maio de 2009**. Disponível em: <<http://www.portalmemoriasreveladas.arquivonacional.gov.br/media/PL%205228.pdf>>. Acesso em 25/10/2010.

FERRER, Florencia; SANTOS, Paulo; QUEIROGA, Adriano (ORG). **E-government: o governo eletrônico no Brasil**. São Paulo, SP : Editora Saraiva, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Z. Sanvicente. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades @**. Disponível em : <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em 19/01/2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de responsabilidade fiscal**. Brasília: BNDES, 2000

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOCK, Fernando do Nascimento. **Transparência da Gestão Municipal Através das Informações Contábeis Divulgadas na Internet**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Recife, Recife, 2003.

MACHADO JR., Texeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 26. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

MAGALHÃES FILHO, Eliéser Forte. **Auditoria Contábil e Financeira em Entidades Governamentais**. 1. ed. Fortaleza: Gráfica VT, 1996.

MARION, José C.; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed.. São Paulo: Atlas, 2000.

MATHEUS, Ricardo. Consultas Públicas Online. In: **Congresso CONSAD de Gestão Pública**, 2009, Brasília. Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2009.

MATHEUS, R. . Ferramentas anticorrupção online e consultas públicas online. In: **Congreso del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo - CLAD**, 2009, Salvador. CLAD, 2009.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Estudo das Práticas de Governança Eletrônica: Instrumentos de Controladoria para a Tomada de Decisões na Gestão dos Estados Brasileiros**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Uniersidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MILESKI, Hélio Saul. Transparência do Poder Público e sua Fiscalização. **Revista Interesse Público Especial: Responsabilidade Fiscal**. Ano 4, Volume Especial, 2002. Disponível em
<http://www.editoraforum.com.br/sist/IP/IP_Especial2002/artigo_02_IP_especi
al2002.pdf>. Acesso em 02/11/2009.

NARDI, Paula Carolina Ciampaglia; NAKAO, Sílvio Hiroshi; RIBEIRO, Maísa de Souza. **A Transparência da Informação Empresarial na Web**. 3o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2003.

PETRI, Nelson. **A lei 4.320/64 e os princípios contábeis geralmente aceitos**. 1981. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP, São Paulo.

PRADO, Otávio. **Governo eletrônico e transparência: A publicização das Contas públicas das capitais brasileiras**. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas), Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2004.

PRADO, Otávio; LOUREIRO, Maria Rita Garcia. Governo Eletrônico e Transparência: Avaliação da Publicização das Contas Públicas das Capitais Brasileiras. **Revista Alcance**. UNIVALI, Vol 13, nº 3, p. 355 - 372 2006. Disponível em:
<<http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/ra/article/viewFile/126/106>>. Acesso em 02/11/2009.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral**. 4. Ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

SALVETTI NETTO, Pedro. **Curso de ciência política**. 2. ed. São Paulo: Hemeron, 1977.

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

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; CORRAR, Luiz João. **Estudos dos Reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal no Endividamento dos Estados Brasileiros**. UnB Contábil, Brasília, v. 8, n. 1, p 41-60, 2005.

UNITED NATIONS (DPEPA/UNDESA). **Un Global Readiness Report 2008: From E-government to E-indusion**. New Yok, 2008. Disponível em <
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN028607.pdf>>. Acesso em 02/11/2009.

APÊNDICES

7.1 Tabulação sobre os dados Check list I Acessibilidade

Ordem	Município	CHECKLIST I - ACESSIBILIDADE									Despesas por Função
		Relatório Resumido de Execução Orçamentária - Anexo I			Orçamentária - Anexo II (RESULTADO DA EXECUÇÃO ORÇAN			ção Orçamentária - Anexo II (Execução das			
		Demora para se chegar informação desejada (cliques)†	Caminho direto para chegar na Informação (cliques)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques)†	Caminho direto para chegar na Informação (cliques)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques)†	Caminho direto para chegar na Informação (cliques)	Dificuldade de encontrar a Informação	
CLASSE 1											
423	Tanabi	3	3	0	0	0	0	3	3	0	
433	Aragoiaba da Serra	4	4	0	0	0	0	0	0	0	
40	Embaúba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
275	Nova Europa	2	2	0	2	2	0	2	2	0	
132	Analândia	2	2	0	0	0	0	2	2	0	
CLASSE 2											
520	Jales	3	3	0	3	3	0	3	3	0	
504	Rio Grande da Serra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
478	Promissão	3	3	0	0	0	0	3	3	0	
513	Boituva	5	5	0	5	5	0	5	5	0	
466	Louveira	6	4	2	0	0	0	6	4	2	
CLASSE 3											
586	Guaratinguetá	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
569	Cubaão	4	2	2	0	0	0	4	2	2	
577	Salto	5	4	1	5	4	1	5	4	1	
566	Caraguatatuba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
551	Jaboticabal	3	3	0	0	0	0	3	3	0	
CLASSE 4											
615	Marília	3	3	0	0	0	0	3	3	0	
598	São Caetano do Sul	9	8	1	9	8	1	9	8	1	
616	Sumaré	4	4	0	4	4	0	4	4	0	
608	Hortolândia	2	2	0	2	2	0	2	2	0	
595	Itapetininga	7	3	4	7	3	4	7	3	4	
CLASSE 5											
625	São Vicente	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
627	Jundiaí	4	4	0	0	0	0	0	0	0	
623	Suzano	5	2	3	0	0	0	5	2	3	
630	Mogi das Cruzes	3	3	0	0	0	0	3	3	0	
626	Franca	3	3	0	0	0	0	0	0	0	
CLASSE 6											
643	Campinas	4	4	0	0	0	0	4	4	0	
645	São Paulo	4	4	0	0	0	0	4	4	0	
641	Osasco	3	3	0	3	3	0	3	3	0	
638	Sorocaba	3	3	0	0	0	0	3	3	0	
637	Ribeirão Preto	5	5	0	0	0	0	5	5	0	

Receita Corrente Líquida - Anexo III			Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias - Anexo IV			Resultado Nominal e Primário - Anexo V		
Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação
0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	4	0	4	4	0	4	4	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	2	0	0	0	0	2	2	0
2	2	0	2	2	0	2	2	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
5	5	0	0	0	0	5	5	0
6	4	2	6	4	2	6	4	2
0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	2	2	4	2	2	4	2	2
5	4	1	5	4	1	5	4	1
0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
9	8	1	0	0	0	9	3	6
4	4	0	4	4	0	4	4	0
2	2	0	2	2	0	2	2	0
7	3	4	8	4	4	8	4	4
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
5	2	3	5	2	3	5	2	3
3	3	0	3	3	0	3	3	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	4	0	4	4	0	4	4	0
4	4	0	4	4	0	4	4	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
5	5	0	5	5	0	5	5	0

Demonstrativo dos Restos a Pagar - Anexo VI			Comparativo das receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital - Anexo VII			Demonstrativo das Projeções Atuariais do Regime de Previdência Própria - Anexo VIII		
Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação
0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	4	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	2	0	0	0	0	0	0	0
2	2	0	0	0	0	0	0	0
3	3	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
5	5	0	0	0	0	0	0	0
6	4	2	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	2	2	4	2	2	4	2	2
5	4	1	5	4	1	5	4	1
0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
9	8	1	9	8	1	0	0	0
4	4	0	0	0	0	0	0	0
2	2	0	2	2	0	0	0	0
8	3	5	10	5	5	10	5	5
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
5	2	3	0	0	0	0	0	0
3	3	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	4	0	0	0	0	0	0	0
4	4	0	4	4	0	0	0	0
3	3	0	0	0	0	0	0	0
3	3	0	3	3	0	0	0	0
5	5	0	4	4	0	4	4	0

Demonstrativo da Variação Patrimonial e Aplicação de Recursos Decorrentes da Alineação de Ativos - Anexo IX			Relatório de Gestão Fiscal - Anexo X			Demonstrativo das Despesas com Pessoal e Previdenciárias - Anexo XI		
Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1ª visita)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	4	4	0	4	4	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	2	0	2	2	0	2	2	0
0	0	0	2	2	0	0	0	0
0	0	0	3	3	0	3	3	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	5	5	0	5	5	0
0	0	0	6	4	2	6	4	2
0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	2	2	6	3	3	4	2	2
5	4	1	5	4	1	5	4	1
0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0
3	3	0	3	3	0	0	0	0
4	3	1	9	8	1	9	8	1
0	0	0	4	4	0	4	4	0
0	0	0	2	2	0	2	2	0
10	5	5	10	5	5	10	5	5
0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	4	4	0	0	0	0
0	0	0	5	2	3	0	0	0
0	0	0	3	3	0	0	0	0
0	0	0	3	3	0	0	0	0
0	0	0	4	4	0	4	4	0
4	4	0	4	4	0	4	4	0
0	0	0	3	3	0	3	3	0
0	0	0	3	3	0	3	3	0
4	4	0	5	5	0	5	5	0

Balço de Variação Patrimonial - Anexo XV			Lei de Diretrizes Orçamentárias			Lei Orçamentária Anual			Plano Plurianual		
Demora para se chegar informação desejada (cliques 1º)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1º)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1º)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação	Demora para se chegar informação desejada (cliques 1º)	Caminho direto para chegar na informação (cliques 2ª visita)	Dificuldade de encontrar a Informação
0	0	0	2	2	0	2	2	0	2	2	0
4	4	0	25	6	19	0	0	0	23	4	19
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	2	0	1	1	0	1	1	0	1	1	0
0	0	0	2	2	0	2	2	0	2	2	0
0	0	0	3	3	0	3	3	0	3	3	0
5	3	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	5	5	0	5	5	0	5	5	0
6	4	2	7	5	2	7	5	2	6	4	2
0	0	0	5	2	3	5	2	3	5	2	3
0	0	0	4	2	2	4	2	2	0	0	0
3	2	1	3	2	1	3	2	1	3	2	1
0	0	0	16	3	13	27	3	24	16	3	13
0	0	0	4	4	0	4	4	0	4	4	0
0	0	0	2	2	0	2	2	0	2	2	0
0	0	0	6	3	3	5	2	3	8	5	3
0	0	0	5	5	0	5	5	0	5	5	0
0	0	0	3	3	0	3	3	0	3	3	0
0	0	0	7	3	4	7	3	4	7	3	4
0	0	0	2	2	0	0	0	0	2	2	0
3	3	0	3	3	0	3	3	0	3	3	0
0	0	0	7	3	4	0	0	0	7	3	4
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	4	0	3	3	0	3	3	0	4	4	0
4	4	0	4	4	0	4	4	0	4	4	0
4	4	0	5	5	0	8	8	0	5	5	0
0	0	0	4	3	1	3	3	0	4	3	1
0	0	0	3	3	0	3	3	0	3	3	0
3	3	0	4	4	0	4	4	0	4	4	0

Os dados referentes aos relatórios complementares e aos relatórios de receitas e despesas não foram adicionados aos apêndices devido o volume de dados e a necessidade de detalhamento do trabalho proposto. Para entendimento dos cálculos os dados expostos são necessários.

7.2 Tabulação sobre os dados Check list II Comunicação e Serviços

Ordem	Município	Disponibiliza e-mails para contato	Disponibiliza telefones para contato	Possui Fale Com o Cidadão (Espaço para enviar msg pelo site à prefeitura).	Possui Portal de Transparência	Disponibiliza ou faz referência à Legislação Utilizada para elaboração dos demonstrativos. NO corpo do site.
CLASSE 1						
423	Tanabi	Não	Sim	Não	Não	Referência
433	Araçoiaba da Serra	Sim	Sim	Sim	Não	Não
40	Embaúba	Sim	Sim	Não	Não	Não
275	Nova Europa	Sim	Sim	Sim	Não	Não
132	Anailândia	Sim	Sim	Não	Não	Referência
CLASSE 2						
520	Jales	Não	Sim	Sim	Não	Referência
504	Rio Grande da Serra	Não	Sim	Não	Não	Referência
478	Promissão	Sim	Sim	Não	Não	Referência
513	Boituva	Sim	Sim	Sim	Não	Não
466	Louveira	Não	Sim	Sim	Não	Não
CLASSE 3						
586	Guaratinguetá	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
589	Cubatão	Sim	Sim	Não	Sim	Não
577	Salto	Sim	Sim	Sim	Não	Referência
566	Caraguatatuba	Não	Sim	Não	Não	Não
551	Jaboticabal	Sim	Sim	Não	Não	Referência
CLASSE 4						
615	Marília	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
598	São Caetano do Sul	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
616	Sumaré	Sim	Sim	Não	Sim	Referência
608	Hortolândia	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
595	Itapetininga	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
CLASSE 5						
625	São Vicente	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
627	Jundiá	Sim	Sim	Sim	Sim	Disponibiliza
623	Suzano	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
630	Mogi das Cruzes	Sim	Sim	Não	Sim	Disponibiliza
626	Franca	Sim	Sim	Não	Sim	Referência
CLASSE 6						
643	Campinas	Não	Sim	Sim	Sim	Referência
645	São Paulo	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
641	Osasco	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
638	Sorocaba	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência
637	Ribeirão Preto	Sim	Sim	Sim	Sim	Referência

Ordem	Município	Quantidade de Serviços Públicos Oferecidos Online	Quais Serviços (apenas serviços onde há interação e entrega de algum produto, consultas de caráter genérico foram desconsideradas).
CLASSE 1			
423	Tanabi	3	IPU, ISSQN, Documentos Impressão
433	Araçoiaba da Serra	4	Ao contribuinte (Imobiliário - IPTU; Mobiliário); Serviços para Cartório; Declaração de
40	Embaúba	0	NENHUM
275	Nova Europa	0	NENHUM
132	Anailândia	0	NENHUM
CLASSE 2			
520	Jales	1	Tributos Municipais.
504	Rio Grande da Serra	0	NENHUM
478	Promissão	3	Posto Fiscal Eletrônico, IPVA, DIPAM-transmissão de GIA.
513	Boituva	4	Ao contribuinte (Imobiliário - IPTU; Mobiliário); Serviços para Cartório; Declaração de
466	Louveira	2	IPTU, ISSQN,
CLASSE 3			
586	Guaratinguetá	11	ITBI, GISSOnline, ISSQN, IPVA, Consulta Veracidade de Certidão, Certidão de Valir Venal do Imóvel, Emissão 2 via de Tributos e taxas, Guia de Recolhimento eletrônico,
589	Cubatão	3	Demonstrativos Pagto IPTU, Certidão de Débitos de Tributos Imobiliários e
577	Salto	8	IPTU, ISSQN, 2 via de taxa e tributos,
566	Caraguatatuba	4	Emissão de taxas, GDE, GISS Online, ISSQN, ITBI, 2 via de IPTU, Certidão de Débitos,
551	Jaboticabal	4	2 via do IPTU, Dívida Ativa, ISS prestador e retenção, IBTI,
CLASSE 4			
615	Marília	11	Débito IPTU e ISS, ISS Eletrônico, Renovação automática de alvará, Downloads documentos
598	São Caetano do Sul	10	Sistema DME (Tributação), Consulta de Tramitação de Processos, Pesquisa Débitos Imóvel, Pesquisa Débito Empresa, Certidão Negativa Empresa, Certidão de Cadastro Mobiliário, Certidão de Valor Venal, 2ª Via Emissão, Consultar Certidão, SIGISS, SIGIPM
616	Sumaré	4	Sistemas GDE, GISSOnline, Pesquisa Débitos Imóvel, Pesquisa Débito Empresa, Certidão Negativa Empresa, Certidão de Cadastro Mobiliário, Certidão de Valor Venal, 2ª Via Emissão, Consultar Certidão, Consultar Cadastro Débito Automático
608	Hortolândia	12	ISS Eletrônico, NF Eletrônica, DECA (Declaração Cadastral) Eletrônica, Consulta Débitos
595	Itapetininga	3	ITBI Declaração, GISSOnline, Nota fiscal de Serviços Eletrônica, Holerite Online, 2 via de tributos (IPTU e Tributos mobiliários), Certidão de Débitos (Imobiliário), Certidão de Valor Venal (Imobiliário e Mobiliário), Certidão de Área Construída (Imobiliário), DECA,

CLASSE 5			
625	São Vicente	9	Consulta Protocolo, Ficha dados cadastrais (Dados mobiliários, Imóvel), Demonstrativo IPTU, Emissão de 2 via de tributos e taxas, Emissão Guias ITBI, Demonstrativo IPTU, Consulta certidão de débitos, Consulta veracidade da certidão, ISS Online.
627	Jundiaí	7	2 via de Tributos, Consulta de débitos, Consulta protocolo, Emissão de Certidões e Autenticidade, Simulação ITBI, ITBI Online, Consulta recursos de trânsito.
623	Suzano	8	Formulário para Inscrição Municipal (CCM), Consulta CCM / Veracidade de Notas Fiscais, Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Fiscal, Pagamento de ISS e Solicitação de Notas Fiscais, Emissão de
630	Mogi das Cruzes	10	Nota Fiscal Digital, IPTU, Consulta Cad. Mobiliários, Autenticar Certidões, Consulta Multas de Trânsito, Consulta Situação PF PJ, Guia de Recolhimento ITBI, Requerimento tributos, Certidão Trib Imobiliários, SIL (Sistema integrado de licenciamento),
626	Franca	8	ISS Digital, Consulta tramites de processos, requerimento padrão para parcelamento incentivado, IPTU, ITBI, Emissão de certidões negativas (débito e valor venal), Validação de certidões.
CLASSE 6			
643	Campinas	6	Tributos atendimento online, Cadastro imobiliário, NF de serviço Eletrônica, ISS Digital, Solicitação serviços online 156, Consulta de Multas.
645	São Paulo	17	Damp, Nota fiscal eletrônica, IPTU, ISS, ITBI, 2 via de tributos e taxas, Consulta débito dívida ativo, Cadastro de Contribuintes Mobiliários, Emissão de certidões, Confirmação de autenticidade de certidões, Cadin, DES (Declaração eletrônica de serviços), Consulta empenhos e pgto, Consultas processos administrativos, DUC (demonstrativos unificados da contabilidade - consulta informação referente ao pgto e débitos impostos), Download requerimentos, CEDL.
641	Osasco	8	ISS Eletrônico, 2 vias impostos, ITBI, Autenticar NFE, Certidões negativas de tributos municipais, Confirmar renovação cadastral, IPTU, 2 via de parcelamento.
638	Sorocaba	12	Acompanhamento de processos, AIDF-e (autoriza confecção de nfs), e-DIPAM (GIA-DIPAM), Empres@fácil (abre empresas online), ISS Digital, ITBI Digital, MEI (abertura de inscrição municipal de microempreendedor online), acess@compras (licitação online), abertura de
637	Ribeirão Preto	14	E-ISS, E-IPTU, E-Dipam, E-certidões (valor venal, negativa de débitos, atividade, tempo de serviço), e-alvará de funcionamento, e-parcelamento, e-itbi, 2 vias tributos, 2 via aviso de débito

7.3 Tabulação sobre os dados Check list III Comparabilidade

A	B	C	D	E	F	G	H	I
Ordem	Município	Relatórios LRF		Balanços Contábeis		Leis Orçamentárias	Observações	
		Ano Inicial de	Frequência	Ano Inicial de	Frequência	Ano Inicial de Divulgação		
CLASSE 1								
423	Tanabi	2007	1	não possui	não possui	não possui	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
433	Araçoiaba da Serra	2000	0,5	2000	1	Gestão Atual	anos de 2008 e 2009 todos períodos, e demais anos apen	
40	Embaúba	não possui	não possui	não possui	não possui	2	nenhum	
275	Nova Europa	2009	0	2009	1	não possui	Relatórios sempre do último período apenas do relatório	
132	Anaíândia	2008	0	2008	1	Gestão atual	Relatórios sempre do último período apenas do relatório	
CLASSE 2								
520	Jales	2004	1	2001	1	Gestão atual	Dados a partir de 2004 por período, e até 2001 dados con	
504	Rio Grande da Serra	não possui	não possui	2008	1	não possui	Apenas possui balanços contábeis	
478	Promissão	2005	1	não possui	não possui	não possui	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
513	Boituva	2008	0,5	não possui	não possui	Gestão atual	Possui relatórios dos tres ultimos períodos.	
466	Louveira	2008	1	2008	1	Gestão atual	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
CLASSE 3								
586	Guaratinguetá	não possui	não possui	2007	1	Gestão Atual	Divulga balanços e leis orçamentarias	
589	Cubatão	2007	1	não possui	não possui	Gestão Atual	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
577	Salto	2002	1	2007	1	3 Gestões	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
566	Caraguatatuba	não possui	não possui	não possui	não possui	Gestão Atual	Apenas divulga Leis orçamentárias.	
551	Jaboticabal	2005	0,5	não possui	não possui	Gestão Atual	Possui em cada ano relatórios distintos com frequencias	
CLASSE 4								
615	Marília	2008	0	2008	1	2 Gestões	2008 e 2009 relatório do último período.	
598	São Caetano do Sul	2007	0,5	2007	1	Gestão Atual	2007 relatório do último período. 2008 de todos períodos	
616	Sumaré	2006	0	não possui	não possui	2 Gestões	Possui apenas LRF de 2006, e de umbimestre apenas.	
608	Hortolândia	2009	não possui	não possui	não possui	Gestão Atual	Divulga último período apenas da RREQ e	
595	Itapetininga	2006	0,5	não possui	não possui	Gestão Atual	Divulga em 2006 apenas relatório ultimo bimestre, restant	
CLASSE 5								
625	São Vicente	não possui	não possui	não possui	não possui	Gestão Atual	Apenas divulga Leis orçamentárias.	
627	Jundiaí	2001	1	2005	1	2 Gestões	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
623	Suzano	2009	1	não possui	não possui	Gestão Atual	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
630	Mogi das Cruzes	2006	0,5	não possui	não possui	não possui	2009 e 2008 divulga por frequencia correta, anteriores ultr	
626	Franca	2002	1	2008	1	2 Gestões	2009 e 2008 divulga por frequencia correta, anteriores ultr	
CLASSE 6								
643	Campinas	2008	1	2008	1	Gestão Atual	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
645	São Paulo	2005	1	2004	1	2 Gestões	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
641	Osasco	2006	1	não possui	não possui	Gestão Atual	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
638	Sorocaba	2006	1	não possui	não possui	2 Gestões	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	
637	Ribeirão Preto	2002	1	2007	1	2 Gestões	Divulga todos relatórios conforme frequência em lei	

7.4 Tabulação sobre os dados Check list IV Atendimento à Legislação

Ordem	Município	Quantos Relatórios da LRF (REED e RGFI) Divulga	Quais Relatórios da LRF Divulga	Quantos Balanços Contábeis Divulgam.	Quais Balanços Contábeis da Divulga
CLASSE 1					
423	Tanabi	2	Anexos I e II	1	Anexo XII
433	Araçoiaba da Ser	9	Anexos I, III, IV, V, VI, X e XI, Ensino, saúde	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
40	Embaúba	0		0	0
275	Nova Europa	11	Anexos I, II, III, V, VI, IX, X, XI, Ensino, saúde	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
132	Analândia	7	Anexos I, II, III, IV, V, VI e X	1	Anexo XIV
CLASSE 2					
520	Jales	10	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X, XI, Ensino	1	Anexo XII
504	Pio Grande da Se	0		0	4 Anexos XII, XIII, XIV, XV
478	Promissão	2	Anexos I e II	0	0
513	Boituva	9	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X, XI, ensino	0	0
466	Louveira	9	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X e XI, ensino	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
CLASSE 3					
586	Guaratinguetá	0		0	2 Anexos XII, XIV
589	Cubatão	12	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, Ensino	0	0
577	Salto	13	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, ensino	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
566	Caraguatatuba	0		0	0
551	Jaboticabal	11	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI	0	0
CLASSE 4					
615	Marília	12	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, ensino, saúde	3	Anexos XII, XIII, XIV,
598	São Caetano do	10	Anexos I, II, III, V, VI, VII, IX, X, XI	1	Anexo XIII
616	Sumaré	9	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X, XI	0	0
608	Hortolândia	12	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, X, XI, ensino, saúde	0	0
595	Itapetininga	13	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, ensino	0	0
CLASSE 5					
625	São Vicente	0		0	0
627	Jundiaí	4	Anexos I e X, ensino, saúde	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
623	Suzano	7	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X	0	0
630	Mogi das Cruzes	8	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X, ensino	0	0
626	Franca	3	Anexos I e X, ensino	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
CLASSE 6					
643	Campinas	8	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X e XI	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
645	São Paulo	12	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, IX, X, XI, ensino, saúde	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV
641	Osasco	9	Anexos I, II, III, IV, V, VI, X, XI	0	0
638	Sorocaba	11	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, X, XI, ensino, saúde	0	0
637	Ribeirão Preto	12	Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, saúde	4	Anexos XII, XIII, XIV, XV

Ordem	Município	Quantas Leis de Orçamento divulga	Quais Leis de Orçamento Divulga.	Quantas Relatórios Complementares Divulga
CLASSE 1				
423	Tanabi	3	PPA, LDO, LOA	4
433	Araçoiaba da Ser	2	PPA, LDO	0
40	Embaúba	0		0
275	Nova Europa	3	PPA, LDO, LOA	1
132	Analândia	3	PPA, LDO, LOA	0
CLASSE 2				
520	Jales	3	PPA, LDO, LOA	4
504	Pio Grande da Se	0		5
478	Promissão	0		3
513	Boituva	3	PPA, LDO, LOA	3
466	Louveira	3	PPA, LDO, LOA	5
CLASSE 3				
586	Guaratinguetá	3	PPA, LDO, LOA	3
589	Cubatão	2	LDO, LOA	0
577	Salto	3	PPA, LDO, LOA	0
566	Caraguatatuba	3	PPA, LDO, LOA	0
551	Jaboticabal	3	PPA, LDO, LOA	0
CLASSE 4				
615	Marília	3	PPA, LDO, LOA	3
598	São Caetano do	3	PPA, LDO, LOA	2
616	Sumaré	3	PPA, LDO, LOA	1
608	Hortolândia	3	PPA, LDO, LOA	0
595	Itapetininga	3	PPA, LDO, LOA	2
CLASSE 5				
625	São Vicente	2	PPA, LDO	1
627	Jundiaí	3	PPA, LDO, LOA	5
623	Suzano	2	PPA, LDO	0
630	Mogi das Cruzes	0		2
626	Franca	3	PPA, LDO, LOA	8
CLASSE 6				
643	Campinas	3	PPA, LDO, LOA	1
645	São Paulo	3	PPA, LDO, LOA	3
641	Osasco	3	PPA, LDO, LOA	0
638	Sorocaba	3	PPA, LDO, LOA	0
637	Ribeirão Preto	3	PPA, LDO, LOA	2

