

AVALIANDO O NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA FISCAL DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS PÚBLICOS NACIONAIS

EVALUATING THE LEVEL OF FISCAL TRANSPARENCY OF NATIONAL PUBLIC BUDGET PROCESS

Janilson Antonio da Silva Suzart

Universidade de São Paulo - USP

Doutorando em Controladoria e Contabilidade – USP

Telefone: (71) 9137 6197 / (11) 8423 4347

E-mail: suzart@suzart.cnt.br

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2745732466817174>

Data de submissão: 19 Jul 2011. **Data de aprovação:** 30 Out. 2011. **Data da publicação:** 19 Dez. 2011. **Sistema de avaliação:** *Double blind review*. Centro Universitário UNA. Prof. Dr. Mário Teixeira Reis Neto, Prof^a. Dra. Wanyr Romero Ferreira.

Resumo

A transparência fiscal é vista como sinônimo de estabilidade econômica, de melhorias nas atividades governamentais e de desenvolvimento econômico de um país. Nessa temática, o orçamento público, além dos outros papéis que desempenha, é considerado como um excelente instrumento para avaliar o nível de transparência fiscal. Este artigo aborda as principais características dos processos orçamentários de cinquenta e nove países, incluindo o Brasil, através da análise de conglomerados hierárquica. Os dados utilizados são originados da aplicação do questionário *Open Budget Initiative 2006* pela organização não-governamental *Center on Budget and Policy Priorities*, através do *International Budget Project*. Com esse objetivo, as características de cada conglomerado são apresentadas e comparadas, de forma a evidenciar os processos orçamentários dos países analisados. Por último, são apresentadas as considerações finais da pesquisa realizada, onde são resumidas as informações sobre as características e apresentados os níveis de transparência fiscal dos seis conglomerados resultantes, além do destaque sobre o desempenho do processo orçamentário brasileiro, nessa análise.

Palavras-chave: Transparência fiscal; Orçamento público; Processo orçamentário; Contabilidade pública; *Open Budget Initiative*.

Abstract

Fiscal transparency is seen as synonymous with economic stability, improvements in government and economic development of a country. In this theme, the public budget, in addition to other roles it plays, is regarded as an excellent tool to assess the level of fiscal transparency. This article analyzes the main features of the budgeting processes of fifty-nine countries, including Brazil, through the hierarchical cluster analysis. The data used are derived from the application of the questionnaire *Open Budget Initiative 2006* by the nongovernmental organization *Center on Budget and Policy Priorities*, through the *International Budget Project*. With this objective, the characteristics of each cluster are presented and compared in order to highlight the budget processes of the countries analyzed. Finally, we present the final considerations of the survey, which is summarized information about the characteristics and reported levels of fiscal transparency of the resulting six clusters, as well as highlighted on the performance of the Brazilian budget process, in this analysis.

Keywords: Fiscal transparency, public budget, budget process, public accounting, *Open Budget Initiative*.

1. INTRODUÇÃO

No mundo, a preocupação com a transparência fiscal, de acordo com Alesina e Perotti (1996, p. 1), remonta ao final da década de 1970, quando muitos países passaram a evidenciar suas grandes dívidas, acumuladas nas décadas anteriores. Atentos a essa situação, alguns organismos internacionais vêm, desde então, desenvolvendo estudos e emitindo recomendações sobre as práticas que podem propiciar um ambiente para o controle dessa situação, através da transparência fiscal. Dentre essas organizações destacam-se a ONU (Organização das Nações Unidas), a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o FMI (Fundo Monetário Internacional) e o Banco Mundial.

Através de organizações não-governamentais, a sociedade civil vem, também, realizando pesquisas sobre essa temática, bem como instruindo e incentivando os cidadãos para a necessidade de acompanhamento do uso dos recursos públicos. O orçamento público é uma ferramenta de grande importância para o governo, pois é nele que é definido como os recursos públicos serão aplicados para atender certas demandas sociais, em um determinado período de tempo.

A organização não-governamental *Centre for Democracy & Development* (2005, p. 2) destaca que o orçamento é o processo-chave para a gestão macroeconômica e para implantação da política fiscal e social, afetando diretamente a sociedade.

Considerando o papel desempenhado pelo orçamento público, Garrett e Vermeule (2006, p. 1) descrevem que os governos, frequentemente, alteram seus processos orçamentários para aumentar o nível de transparência destes. Em razão desse cenário, surge a questão norteadora deste artigo: quais as principais características dos processos orçamentários dos países analisados através dos dados do *Open Budget Initiative*, considerando o nível de transparência fiscal destes?

O objetivo geral do presente artigo é avaliar os processos orçamentários de 59 países, através do nível de transparência fiscal destes, identificando as principais características desses processos, de acordo com os grupos obtidos através da análise de conglomerados hierárquica.

De maneira mais específica este artigo pretende:

- descrever os processos orçamentários nacionais, destacando os pontos fortes e fracos;
- estudar as características definidas por organismos internacionais sobre a transparência fiscal;
- observar o desempenho do processo orçamentário brasileiro, quanto à transparência fiscal, em relação aos demais países analisados.

Partindo desse contexto, este artigo busca apresentar a situação do nível de transparência fiscal dos processos orçamentários dos seguintes países: África do Sul, Albânia, Angola, Argélia, Argentina, Azerbaijão, Bangladesh, Bolívia, Botsuana, Brasil, Bulgária, Burquina Fasso, Camarões, Cazaquistão, Chade, Colômbia, Coreia do Sul, Costa Rica, Croácia, Equador, Egito, El Salvador, Eslovênia, Estados Unidos, Filipinas, França, Gana, Geórgia, Guatemala, Honduras, Índia, Indonésia, Jordânia, Malauí, Marrocos, México, Mongólia, Namíbia, Nepal, Nicarágua, Nigéria, Noruega, Nova Zelândia, Papua-Nova Guiné, Paquistão, Peru, Polônia, Quênia, Reino Unido, República Tcheca, Romênia, Rússia, Sri Lanka, Suécia, Tanzânia, Turquia, Uganda, Vietnã, Zâmbia.

2. JUSTIFICATIVA

Premchand (2001, p. 3) afirma que a sociedade civil desempenha um papel importante no debate sobre a transparência fiscal. Esse autor destaca que quanto mais força possui a sociedade civil de um determinado país, mais transparência é exigida, por essa sociedade, das ações governamentais.

Alesina e Perotti (1996, p. 24) ressaltam que a ausência de transparência no processo orçamentário pode aumentar a confusão entre os eleitores, fazendo estes superestimarem os benefícios dos gastos públicos e sobreestimarem a carga tributária, assim como essa ausência pode reduzir os incentivos para que os políticos sejam responsáveis fiscalmente.

Em sentido complementar, o Banco Mundial (2001, p. 5) descreve que o aumento do nível de transparência fiscal propicia estabilidade econômica e crescimento de alta qualidade, além de tornar os gestores mais responsáveis pelo uso do erário.

Hameed (2005, p. 4) afirma que, nos últimos anos, a temática da transparência fiscal tem sido observada por políticos e pesquisadores. O autor (2005, p. 8) complementa que muitas das pesquisas, relacionadas a essa temática, têm discutido a construção de índices de transparência fiscal.

Observa-se então que a transparência fiscal compreende uma temática relevante para a sociedade do modo geral. Dessa forma, o presente artigo pretende contribuir para as ciências contábeis e gerenciais, abordando os processos orçamentários de 59 países à luz da transparência fiscal.

3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Serão abordadas a seguir, questões relativas à transparência fiscal e ao orçamento público.

3.1. Transparência fiscal

Em uma visão restrita, pode-se afirmar que transparência fiscal está relacionada com as atividades realizadas pelos governos para tornarem públicas as informações sobre a gestão dos recursos que a sociedade destina ao Estado.

De modo mais amplo, a transparência fiscal representa um canal de comunicação, através do qual anseios da população são captados pelo governo e políticas públicas são explicadas por este, de maneira detalhada.

Kopits e Craig (1998, p. 1) definem transparência fiscal como sendo o processo de abertura para o público em geral, realizado pelo governo, de informações sobre estrutura, funções, política fiscal, contas, intenções e projeções governamentais. Complementam que essas informações devem ser confiáveis, claras, completas e oportunas, abrangendo todas as atividades realizadas e permitindo que seus usuários possam compará-las e avaliá-las.

Segundo OECD (2003, p. 21), o termo transparência possui diferentes significados, compreendendo desde uma simples notificação das decisões regulatórias tomadas, até controles administrativos da corrupção, melhorias do sistema legal, participação ativa da população acerca da tomada de decisões e utilização de consultas públicas sobre a regulação.

Garrett e Vermeule (2006, p. 1) ressaltam que o termo transparência, muito em voga na área fiscal, está relacionado com certo número de características de um sistema aberto que promove o espírito público e os objetivos cruciais da democracia.

3.1.1 Requisitos e características

O FMI (2001, p. 9) apresenta os seguintes requisitos como fundamentais para a transparência fiscal:

- definição clara de funções e responsabilidades: esse requisito relaciona-se com a existência de uma estrutura e um conjunto das funções governamentais, assim como com a divulgação das relações, internas e externas, do governo;
- acesso público à informação: os relatórios fiscais devem evidenciar todas as atividades orçamentárias e extraorçamentárias do governo, incluindo dívidas, passivos eventuais e renúncias fiscais;
- abertura na preparação, execução e prestação de contas no orçamento: existe a necessidade de divulgação dos documentos orçamentários, aqui compreendidos desde aqueles que auxiliam na elaboração do orçamento, passando pelo próprio orçamento, até o processo de prestação de contas;
- garantias de integridade: as informações orçamentárias devem ser completas, verificáveis, tempestivas e precisas, em especial, as normas contábeis e os resultados das auditorias realizadas.

Observa-se, então, que os requisitos básicos para uma existência efetiva de transparência fiscal estão diretamente relacionados com a experiência democrática vivida por uma sociedade. Em países, onde a população possui acesso aos direitos básicos, tais como educação, saúde, justiça, liberdade de pensamento e expressão entre outros, é mais fácil a execução de atividades referentes à transparência fiscal. A transparência fiscal é resultante das políticas, instituições e práticas informacionais, sendo responsável por:

- aumentar o entendimento sobre as políticas públicas;
- melhorar a eficácia dos processos políticos;
- reduzir as incertezas da área política.

As principais características dos procedimentos de transparência fiscal, de acordo com Alt e Lassen (2006, p. 1407) são:

- a capacidade de processar e gerar mais informações, com menos documentos;
- a dependência do conteúdo e da liberação das informações, assim sendo os documentos devem ser claros, objetivos e inequívocos;
- a possibilidade da verificação independente das informações produzidas;
- as atividades desempenhadas que precisam de mais e melhores justificativas.

3.1.2 Lei de Responsabilidade Fiscal: A experiência brasileira

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, a LRF, objetiva regulamentar a matéria constitucional sobre as normas gerais de finanças públicas, gestão financeira e patrimonial. Nascimento (2003, p. 210) ressalta que a LRF foi influenciada pelas seguintes experiências internacionais:

- normas de gestão pública editadas pelo FMI, ao longo das últimas décadas;
- o *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia, de 1994;
- o Tratado de Maastricht da Comunidade Européia, de 1992;
- o *Budget Enforcement Act* dos Estados Unidos, de 1990.

A LRF objetiva estabelecer a responsabilidade na gestão fiscal através de atividades planejadas e transparentes que conduzam ao equilíbrio entre receitas e despesas, ao controle dos níveis de endividamento e à prevenção de riscos e/ou desvios no erário. Nessa lei, a transparência fiscal foi abordada no capítulo nono. Em resumo, a lei apresenta as seguintes proposições:

- os planos, orçamentos, 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 são instrumentos de transparência fiscal;

- o acesso ao público será amplo, através da participação popular e da realização de audiências públicas durante o processo orçamentário, assim como através da evidenciação completa da gestão fiscal, inclusive em meios eletrônicos;
- a prestação de contas do Chefe do Poder Executivo será disponibilizada para a sociedade durante todos os exercícios na sede do Poder Legislativo e na do órgão técnico responsável pela elaboração.

Observa-se que o principal enfoque da LRF, sob a ótica da transparência fiscal, está relacionado ao processo orçamentário, que será analisado mais adiante. Ressalta-se, também, o destaque dado ao processo de prestação de contas, reforçando o papel do Poder Legislativo, dos Tribunais de Contas e dos Ministérios Públicos no acompanhamento da gestão fiscal dos entes públicos.

3.2. Orçamento público

Uma definição bem simplificada é apresentada por D'Auria (1959, p. 19), na qual orçamento público corresponde à fixação das despesas que serão pagas em um determinado exercício, as quais serão contrabalançadas com a previsão da receita necessária. Segundo Araújo e Arruda (2004, p. 66), o conceito de orçamento público depende do aspecto escolhido para estudá-lo. De acordo com esses autores, são três os aspectos a serem considerados:

- aspecto jurídico: é o ato administrativo legal que estabelece as ações a serem realizadas, em um determinado exercício, estimando as receitas e fixando as despesas;
- aspecto econômico: é a ferramenta que demonstra os gastos governamentais, servindo para delinear o modo como a Administração Pública tenta satisfazer as necessidades coletivas e quais os produtos e serviços que serão ofertados à sociedade;
- aspecto financeiro: é a ferramenta utilizada pela Administração Pública para organizar suas finanças, indicando a quantia movimentada pelos cofres públicos.

Dessa forma, pode-se afirmar que o orçamento público é a principal ferramenta utilizada pela Administração Pública para a coordenação das atividades estatais. É através dele que as políticas públicas são implantadas e que o Estado pode intervir na economia nacional.

3.2.1 O processo orçamentário

O processo orçamentário pode ser definido como sendo um conjunto de ações relacionadas com orçamento, envolvendo desde a sua elaboração, passando pela aprovação até a sua execução. Ehrhart e outros (2006, p. 1) ressaltam que, segundo pesquisas empíricas baseadas em estudos comparativos entre países, o processo orçamentário exerce considerável influência no desempenho fiscal do Estado. Por consequência, esse processo também influencia o processo decisório político.

De acordo com Alesina e Perotti (1996, p. 6), pode-se identificar três fases distintas em um processo orçamentário:

- a elaboração da proposta orçamentária, geralmente realizada pelo Poder Executivo;
- a apreciação e a aprovação do orçamento pelo Legislativo; e
- a implementação do orçamento pela máquina estatal.

Ressalta-se que essa terceira fase, além de ser a que consome a maior parcela de tempo no processo orçamentário, é a mais complexa das fases anteriormente apresentadas. Essa fase compreende: a realização das ações propostas no orçamento; a revisão e a alteração da proposta orçamentária; e a avaliação da execução do orçamento.

3.2.2 Evolução do processo orçamentário brasileiro

No Brasil, a evolução do processo orçamentário transformou o orçamento público de um simples documento financeiro, que descrevia apenas os valores de receita e de despesas, para um plano das atividades a serem executadas pela Administração Pública. Durante esse processo evolutivo, algumas características tornaram-se essenciais para a compreensão do

processo brasileiro. Destacam-se três dessas características: forma de elaboração, forma de aprovação e integração do orçamento com um sistema de planejamento.

Quanto à elaboração do orçamento, apesar da experiência da concessão dessa competência exclusivamente para o Poder Legislativo (conforme a constituição brasileira de 1891), fortaleceu-se a ideia de que a elaboração do orçamento cabe ao Executivo (de acordo com as constituições brasileiras de 1824, 1934, 1937, 1967 e 1988), por se responsável pelo maior volume de gastos. Ressalta-se, entretanto, que, em virtude do princípio constitucional de separação dos poderes (Brasil, 1998), o Legislativo e o Judiciário elaboram as suas propostas, de maneira independente, sendo as referidas propostas consolidadas pelo Executivo na proposta orçamentária.

Quanto à aprovação do orçamento, com exceção dos períodos do Império (Constituição Federal de 1891), do Estado Novo (Constituição Federal de 1937) e do Regime Militar (Constituição Federal de 1967), consolidou-se o direito do Legislativo de alterar (emendar) a proposta orçamentária, desde que seja respeitada a legislação vigente.

A última característica, a integração com um sistema de planejamento, está relacionada com a transformação provocada pela ampliação das dimensões do orçamento: do modelo unidimensional para o modelo tridimensional.

O modelo unidimensional (como, por exemplo, a técnica do orçamento tradicional) é o modelo orçamentário que apresenta apenas o objeto de gasto (primeira dimensão). O modelo bidimensional (o orçamento de desempenho, por exemplo) é aquele que demonstra, além do objeto de gasto, as ações (segunda dimensão) que serão realizadas pela Administração Pública. Por sua vez, o modelo tridimensional (a técnica de orçamento-programa) apresenta além da primeira e da segunda dimensão, os objetivos das ações governamentais (terceira dimensão), atrelados a um sistema de planejamento.

A estruturação de um sistema de planejamento possibilitou que o orçamento constituísse-se em um instrumento capaz de descrever as despesas públicas, de acordo com os objetivos da atividade estatal. Esse sistema permite a coordenação e o controle dos programas executados pelo governo.

3.2.3 Transparência no processo orçamentário

O FMI (2001, p. 25) destaca que a gestão fiscal, de qualquer país, deveria estar embasada em um quadro jurídico e administrativo claramente definido. Dentre outras coisas, esse quadro deve referenciar as atividades orçamentárias e extraorçamentárias, a tributação e as normas éticas de conduta. Heald (2003, p. 725) ressalta que o termo “fiscal” pode ser utilizado, em sentido amplo, para referenciar as dimensões micro e macro do orçamento público, em especial das suas despesas e receitas. Pode-se, então, afirmar que a transparência fiscal está diretamente relacionada com a transparência no processo orçamentário.

Garrett e Vermeule (2006, p. 3) descrevem que, na literatura, a transparência no processo orçamentário tem sido descrita em dois sentidos: transparência dos processos de entrada (elaboração do orçamento) e dos processos de saída (relatórios, prestação de contas etc.). Entretanto esses autores salientam que o processo orçamentário é complexo, sendo difícil segregar seus componentes.

De acordo com a ONU (2001, p. 76), a transparência do processo orçamentário está relacionada com a divulgação avançada de dados, para todos os interessados, sobre os documentos orçamentários de maneira clara e compreensiva. Afirma, também, que devem ser destacadas informações relevantes e não um grande volume de dados. Complementa, descrevendo que os documentos orçamentários devem evidenciar as receitas, as despesas e as dívidas do ente público.

4 METODOLOGIA

O IBP (*International Budget Project*) é um projeto desenvolvido pela organização não-governamental *Center on Budget and Policy Priorities*, fundada em 1981 e com sede em Washington nos Estados Unidos. Esse projeto, formado em 1997, objetiva contribuir para o aumento da capacidade de análise sobre o orçamento público por parte da sociedade civil (CBPP, 2008).

No ano de 2007, o IBP coletou informações sobre os processos orçamentários, considerando o grau de transparência desses processos, em 59 países, incluindo o Brasil, considerando os orçamentos do exercício anterior, mediante a aplicação de questionários.

O questionário utilizado, denominado *Open Budget Initiative 2006*, é composto de 122 questões, divididas em três seções. Sobre a organização e a composição do questionário, o CBPP (2005, p. 3) destaca que:

- a primeira seção é composta por quatro tabelas e objetiva identificar a disponibilidade e a distribuição dos documentos orçamentários no país;
- a segunda seção é composta por 66 questões e analisa e identifica o tipo e o conteúdo da informação orçamentária disponível e a utilidade para o monitoramento do processo orçamentário;
- a última seção compreende 56 questões e destina-se a medir o nível de abertura de cada fase do processo orçamentário, desde a formulação da proposta até a execução do orçamento.

Esse questionário foi respondido por um investigador independente ou por um grupo de investigadores de instituições não-governamentais em cada país. As respostas foram baseadas em pesquisas empíricas ou em evidências documentais, sendo revisadas por dois comentaristas anônimos, para ampliar a confiabilidade destas. (CBPP, 2005, p. 4).

A CBPP (2005, p. 4-5) complementa que o questionário:

- abrange as atividades do governo central, não analisando o desempenho dos governos locais;
- preocupa-se em identificar o que acontece na prática;
- faz referência a documentos orçamentários públicos, cuja base é o exercício de 2006, mas alguns dos documentos podem se referenciar com exercícios anteriores a 2006;
- requereu entrevistas com funcionários públicos do Poder Executivo e do Poder Legislativo.

Em relação aos resultados, estes foram agregados através da criação de sete índices, de valores compreendidos no intervalo de zero a cem:

- Proposta orçamentária do Executivo (POE);
- Documentos pré-orçamentários (DPE);
- Relatórios emitidos durante o ano (RED);
- Relatório de revisão do orçamento (RRO);
- Relatório de final do exercício (RFE);
- Relatório da auditoria (RDA);
- *Open Budget Index*.

No presente artigo, optou-se pela realização de uma análise de conglomerado (*clusters analysis*), objetivando reunir os países parecidos em grupos de acordo com as características de seus processos orçamentários. De acordo com Pohlmann (2007, p. 325), análise de conglomerados “[...] é uma das técnicas de análise multivariada cujo propósito primário é reunir objetos, baseando-se nas características dos mesmos”.

Para a realização dessa análise, foram organizados os dados referentes aos seis primeiros índices do *Open Budget Initiative*, anteriormente citados. Utilizou-se o software estatístico R, versão 2.7.2, através do pacote RCmdr. Os valores dos índices foram reduzidos a uma escala centesimal, isso é, os valores foram transformados ao intervalo compreendido entre zero a um. O sétimo índice foi utilizado de maneira subsidiária para auxiliar na análise dos conglomerados.

5. ANÁLISES DOS RESULTADOS

O primeiro passo foi identificar a quantidade de conglomerados que otimizasse a análise. Mingoti (2007, p. 179) afirma que não existe uma técnica exata para efetuar esse cálculo. Nesse mesmo sentido, Maroco (2007, p. 438-439) sugere um critério menos subjetivo, um diagrama de dispersão com as variáveis: número de conglomerados, distância entre conglomerados e o critério do R^2 . O valor ideal estará na intersecção entre os gráficos resultantes.

Diante disso, considerando um intervalo de um a quinze conglomerados, efetuaram-se os cálculos necessários, obtendo-se, através da análise gráfica, que a quantidade ideal de conglomerados estaria entre seis e sete (ver GRÁF. 1), sendo selecionada a quantidade de seis, que apresentou a menor distância entre os gráficos.

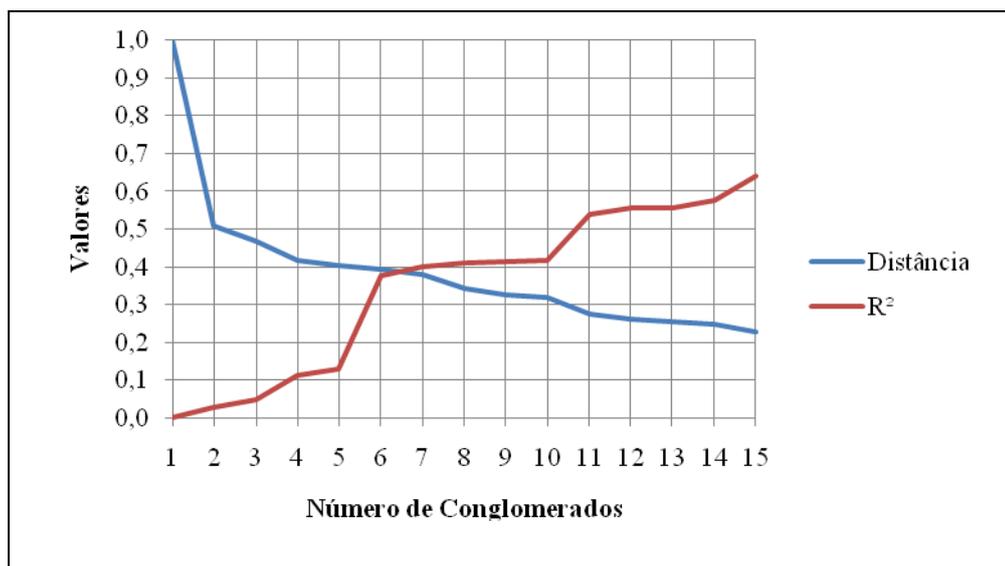


GRÁFICO 1 – Diagrama de dispersão para determinação do número de conglomerados

Fonte: Elaborado pelo autor

Após essa etapa, foi realizada uma análise de conglomerados hierárquica com o uso do algoritmo de agrupamento “maior distância” (*Furthest Neighbor*) e a medida de similaridade “distância euclidiana quadrada” (*Squared Euclidean Distance*). A seguir é apresentado o dendograma resultante da análise.

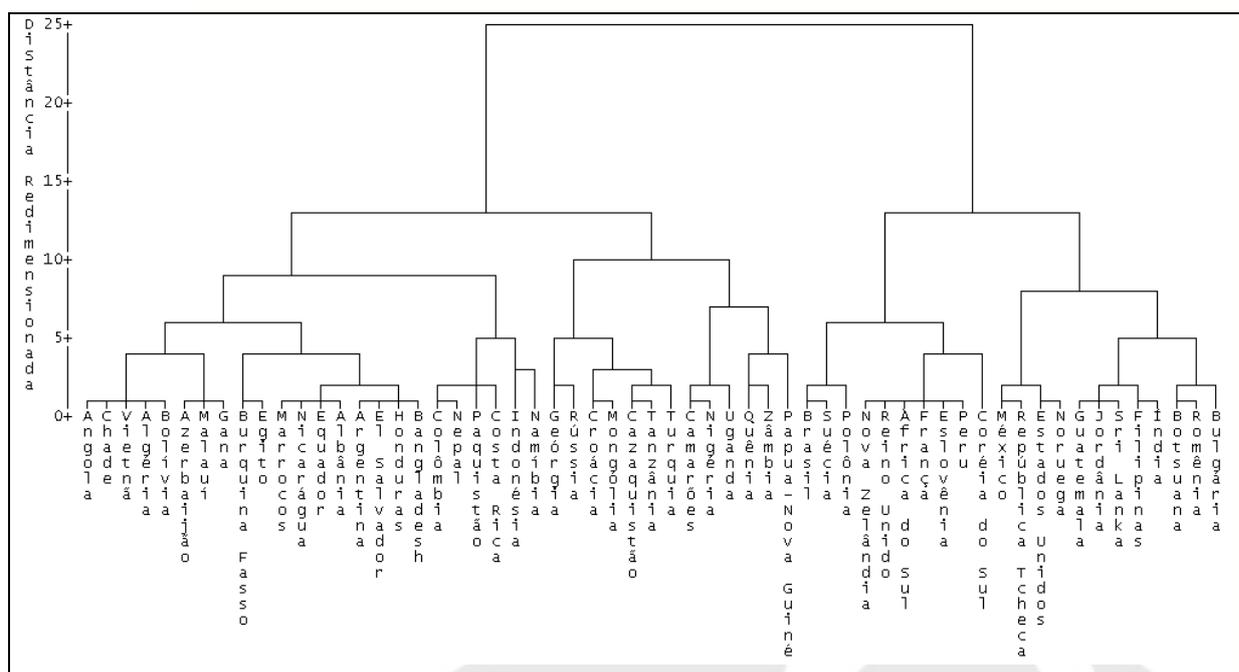


Figura 1 – Dendrograma da análise de conglomerados com o algoritmo de agrupamento da “maior distância”, usando a distância euclidiana quadrada com medida de similaridade

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

Ao realizar uma análise de variância dos conglomerados (ANOVA) verificou-se que todas as seis variáveis apresentaram níveis de significância inferiores a 0,05, conforme demonstrado na TAB. 1, abaixo:

TABELA 1 – Análise de variância dos conglomerados (ANOVA).

Variável	Variância	Somados quadrados	Graus de liberdade	Quadrado da média	F	Sig.
POE	Entre grupos	2,138	5	0,427	15,183	0,000
	Dentro do grupo	<u>1,492</u>	<u>53</u>	0,028		
	Total	3,630	58			
DPE	Entre grupos	11,051	5	2,210	436,565	0,000
	Dentro do grupo	<u>0,268</u>	<u>53</u>	0,005		
	Total	11,319	58			
RED	Entre grupos	4,101	5	0,820	12,218	0,000
	Dentro do grupo	<u>3,558</u>	<u>53</u>	0,067		
	Total	7,659	58			
RRO	Entre grupos	2,718	5	0,544	6,063	0,000
	Dentro do grupo	<u>4,752</u>	<u>53</u>	0,090		
	Total	7,470	58			
RFE	Entre grupos	3,677	5	0,735	21,926	0,000
	Dentro do grupo	<u>1,777</u>	<u>53</u>	0,034		
	Total	5,454	58			
RDA	Entre grupos	6,439	5	1,288	38,527	0,000
	Dentro do grupo	<u>1,771</u>	<u>53</u>	0,033		
	Total	8,210	58			

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

A classificação de cada um dos 59 países, em um dos seis conglomerados, é apresentada no QUADRO 1:

QUADRO 1 – Classificação dos países em seis agrupamentos

Conglomerado	Países
A	África do Sul, Brasil, Coreia do Sul, Eslovênia, França, Nova Zelândia, Peru, Polônia, Reino Unido e Suécia.
B	Albânia, Algéria, Angola, Argentina, Azerbaijão, Bangladesh, Bolívia, Burquina Fasso, Chade, Egito, El Salvador, Equador, Gana, Honduras, Malauí, Marrocos, Nicarágua e Vietnã.
C	Botsuana, Bulgária, Estados Unidos, Filipinas, Guatemala, Índia, Jordânia, México, Noruega, República Tcheca, Romênia e Sri Lanka,
D	Camarões, Nigéria, Papua-Nova Guiné, Quênia, Uganda e Zâmbia.
E	Cazaquistão, Croácia, Geórgia, Mongólia, Rússia, Tanzânia e Turquia.
F	Colômbia, Costa Rica, Indonésia, Namíbia, Nepal e Paquistão.

Fonte: elaborado pelo autor com os dados da pesquisa

Visando a auxiliar a análise, foi efetuado, ainda, o cálculo das médias, amostral e por conglomerado, e do desvio-padrão das variáveis analisadas, conforme é descrito na TAB. 2, abaixo:

TABELA 2 – Médias e desvio-padrão das variáveis em análise.

Variável	Média						Amostra I	Desvio- padrão
	Conglomerado							
	"A"	"B"	"C"	"D"	"E"	"F"		
POE	0,800	0,278	0,603	0,425	0,340	0,566	0,484	0,250
DPE	0,989	0,000	0,000	0,907	0,667	0,000	0,339	0,442
RED	0,885	0,360	0,855	0,302	0,836	0,296	0,594	0,364
RRO	0,658	0,056	0,354	0,069	0,190	0,319	0,263	0,359
RFE	0,873	0,206	0,500	0,161	0,195	0,367	0,389	0,307
RDA	0,908	0,042	0,694	0,236	0,655	0,556	0,466	0,376

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

O primeiro conglomerado, denominado "A" é composto por dez países. Considerando o índice *Open Budget Index*, que consolida os seis índices analisados, os países do conglomerado "A", mais os Estados Unidos, ocupam as onze primeiras posições. As principais características desse conglomerado são:

- possuem um processo orçamentário que permite que o público tenha acesso à proposta do orçamento elaborado pelo Executivo e aos documentos de apoio elaborados;
- existe a divulgação de informações acessórias ao processo orçamentário, em forma de resumos explicativos e/ou quadros complementares, sobre a carga tributária, operações financeiras etc.;
- emitem informações consolidadas sobre o orçamento com frequência regular, isso é, os relatórios são divulgados tempestivamente;
- com a exceção do Brasil e da Suécia, os demais países realizam revisões completas do orçamento, geralmente ao final do primeiro semestre, atualizando os dados de acordo com as conjecturas macroeconômicas e os níveis de receitas e de despesas;
- ocorre a elaboração e a divulgação do relatório final do exercício, contendo as informações consolidadas de todo o governo;
- possuem uma Entidade Superior de Auditoria (ESA) que é responsável por analisar as prestações de contas sobre o uso do erário.

O segundo conglomerado, denominado “B”, é composto por dezoito países. Esses países alcançaram baixos valores nos índices analisados. O conglomerado “B” possui as seguintes características:

- Algéria, Argentina, Azerbaijão, Bangladesh, Gana, Honduras e Malauí permitem, de modo satisfatório, o acesso aos documentos principais do processo orçamentário. Nos demais países, o acesso é muito restrito e até, em alguns casos, incipiente;
- ocorre ausência de divulgação de informações orçamentárias acessórias sobre carga tributária, operações financeiras etc.;
- excetuando Burquina Fasso, Egito e Gana, os demais países do conglomerado não realizam uma revisão completa do orçamento, durante o exercício;
- há pouquíssimas informações consolidadas das ações do governo, em relação ao orçamento, ao final do exercício. Azerbaijão, Bangladesh, Equador e Malauí não elaboram relatórios finais do exercício;
- apenas Albânia, Bolívia e Honduras divulgam informações das análises realizadas pela ESA. Entretanto essas entidades disponibilizam uma quantidade pequena de informações sobre as análises das prestações de contas.

Doze países foram alocados no conglomerado “C”. Em relação ao índice *Open Budget Index*, os Estados Unidos ocupa a sexta posição. Os demais países desse conglomerado ficaram situados entre a 12ª e a 30ª. Guardadas as devidas proporções, em relação aos valores obtidos pelos países do conglomerado “C”, esse grupo apresenta, em menor intensidade, as mesmas características do conglomerado “A”. A única exceção, que se constitui na principal característica do grupo “C”, é que no processo orçamentário desses países não ocorre a divulgação de resumos explicativos e/ou quadros complementares de informações orçamentárias acessórias.

O conglomerado “D” é formado por Papua-Nova Guiné e cinco países africanos. O principal ponto positivo desse conglomerado é que são evidenciadas, de maneira muito satisfatória, as informações acessórias ao processo orçamentário. Destaca-se que, ainda em relação aos processos orçamentários, é satisfatório o acesso do público às informações sobre a proposta orçamentária elaborada pelo Executivo. O conglomerado “D” apresenta os seguintes pontos negativos:

- não há, ou há de maneira intempestiva, a divulgação de informações consolidadas sobre o orçamento. A exceção é o Quênia, que faz essas evidenciações de maneira tempestiva;
- apenas Camarões e Zâmbia realizam revisões completas do orçamento, ao final do primeiro semestre, porém há pouquíssima divulgação das alterações realizadas;
- não há, ou há de maneira incipiente, a elaboração e a divulgação do relatório final do exercício;
- em Camarões, Nigéria e Papua-Nova Guiné não há disponibilização das informações relativas às análises da ESA. Nos demais países, há pouca divulgação.

O quinto conglomerado, o “E”, é composto por sete países. Esse conglomerado possui as seguintes características:

- não são realizadas revisões completas do orçamento, considerando-se as conjecturas macroeconômicas e os níveis de receitas e de despesas. As exceções são Geórgia e Rússia;
- há emissão regular de relatórios consolidados sobre o orçamento;
- existe pouca disponibilização de informações consolidadas ao final do exercício. Tanzânia e Turquia não disponibilizam informações;
- com exceção da Turquia, o nível de divulgação das informações sobre a prestação de contas analisadas pela ESA é satisfatório.

O último grupo é o conglomerado “F”. Ele é formado por seis países. Suas principais características são:

- é satisfatório o nível de acessibilidade às informações relativas à proposta orçamentária. Entretanto, nos processos orçamentários destes países, não há evidenciação de resumos explicativos e/ou quadros complementares das informações acessórias;
- emitem informações consolidadas sobre o orçamento com frequência irregular. Costa Rica e Indonésia não emitem essas informações;
- apenas Indonésia e Namíbia realizam e evidenciam de modo satisfatório a revisão semestral do orçamento. Colômbia e Costa Rica não realizam. Nepal e Paquistão realizam, porém evidenciam de modo incipiente;
- há pouca divulgação do relatório final do exercício, contendo as informações consolidadas do orçamento;
- Excetuando a Namíbia, os demais membros apresentam nível satisfatório na divulgação das análises da ESA.

6 CONCLUSÕES

A transparência fiscal compreende as atividades desenvolvidas por um ente estatal, para tornar fácil o acesso às informações sobre o uso dos recursos públicos, as ações realizadas e as políticas definidas. Essas atividades devem permitir que todo e qualquer usuário (cidadãos, organizações não-governamentais, empresas, governos de outros países, entre outros.) tenha acesso às informações na quantidade e qualidade necessárias, de maneira tempestiva e compreensível.

Nesse contexto, o processo orçamentário, compreendendo a elaboração, a execução e controle do orçamento público, adquire grande importância, pois o orçamento público é uma ferramenta, de caráter legal, responsável por coordenar as atividades estatais e demonstrar a movimentação de recursos nas finanças públicas. Assim sendo, a divulgação e o acesso às informações, relativas ao processo orçamentário, constituem-se em um relevante instrumento de avaliação do nível de transparência fiscal de um ente público.

A análise de conglomerados realizada identificou a existência de seis grupos. Os menores conglomerados, “D” e “F”, possuem seis membros e o maior conglomerado “B”, dezoito.

Os conglomerados “A” e “B” apresentam posições extremas na classificação. Os países do conglomerado “A” possuem os maiores escores nos índices analisados, demonstrando um excelente nível de transparência fiscal, em relação aos seus processos orçamentários. Aqueles que integram o conglomerado “B” têm os piores índices, demonstrando assim péssimo nível de transparência fiscal.

Os conglomerados “C” e “E” apresentam, em média, índices acima da média amostral. Os membros do conglomerado “C” possuem um bom nível de transparência fiscal, apesar de não evidenciarem informações orçamentárias acessórias. Por sua vez, o conglomerado “E” possui um nível regular de transparência fiscal. Esse conglomerado destaca-se pela evidenciação tempestiva de informações consolidadas sobre o orçamento.

Em sentido contrário, quando comparados com os conglomerados acima citados, os grupos “D” e “F” encontram-se abaixo da média amostral. Ambos os conglomerados apresentam baixo nível de nível transparência fiscal.

O processo orçamentário brasileiro demonstrou possuir um excelente nível de transparência fiscal. Com exceção da ausência de uma revisão completa e semestral da proposta orçamentária, o processo nacional alcançou valores elevados nos índices analisados. Um destaque no processo brasileiro foi a evidenciação de informações orçamentárias acessórias, através de quadros e resumos explicativos, muitos deles exigidos pela LRF.

Ressalta-se que a pesquisa realizada apresenta a limitação de ter analisado apenas um exercício, o que pode ter causado pequenas distorções em algumas respostas. Entretanto

os critérios utilizados para a captação e a certificação dos dados tornam-nos válidos, assim como também as análises decorrentes dos mesmos. Sugere-se a ampliação da série analisada, quando estiverem disponíveis as informações de outros anos ou a ampliação do número de países para a formação, quiçá de novos conglomerados.

Referências

- ALESINA, Alberto F.; PEROTTI, Roberto. Budget Deficits and Budget Institutions. *NBER Working Paper Series*. Cambridge: National Bureau of Economic Research, n. W5556, mai. 1996. 40 p.
- ALT, James E.; LASSEN, David Dreyer. Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. *European Economic Review*, n. 50, p. 1403–1439, 2006.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade Pública: da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004. 292 p.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988.
- BRASIL. *Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 mai. 2000.
- CBPP – CENTER ON BUDGET AND POLICY PRIORITIES. *International Budget Project – Guía para el cuestionario de presupuesto abierto: Explicación de las Preguntas y Opciones de Respuesta*. Washington: CBPP, 2005. 41 p.
- CBPP – CENTER ON BUDGET AND POLICY PRIORITIES. *The International Budget Project: About the Project*. 2008. Disponível em: <<http://www.internationalbudget.org/about/index.htm>>. Acesso em 29 jun. 2008.
- CENTRE FOR DEMOCRACY & DEVELOPMENT. *A Handbook on Budgeting: A Guide to the Due Process Approach*. Lagos: CDD, 2005. 111 p.
- D'AURIA, Francisco. *Contabilidade Pública*. 9. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.
- FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Manual Revisto de Transparência Fiscal*. 28 fev. 2001. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em 15 jun. 2008.
- GARRETT, Elizabeth; VERMEULE, Adrian. *Transparency in the Budget Process. Conference on Fiscal Challenges*. Los Angeles: University of Southern California Law School, 2006. 30 p.
- HAMEED, Farhan. *Fiscal Transparency and Economic Outcomes*. Working Paper 05/225. Washington: International Monetary Fund, 2005. 43 p.
- HEALD, David. Fiscal Transparency: Concepts, measurement and UK practice. *Public Administration*. Washington: American Society for Public Administration, v. 81, n. 4, p. 723-759, 2003.
- KOPITS, George; CRAIG, Jon. Transparency in Government Operations. *IMF - Occasional Paper 158*. Washington: International Monetary Fund, 1998. 42 p.
- MAROCO, João. *Análise estatística: Com utilização do SPSS*. 3. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2007. 821 p.
- MINGOTI, Sueli Aparecida. *Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: Uma abordagem aplicada*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2007. 295 p.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Finanças Públicas: União, Estados e Municípios*. Brasília: Ed. Vestcon, 2003. 413 p.
- OECD. *Public Sector Transparency and International Investment Policy*. 11 abr. 2003. Disponível em: <www.oecd.org/dataoecd/45/22/2506884.pdf>. Acesso em 21 jun. 2008.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Programa de Desenvolvimento. *Country Assessment in Accountability and Transparency (CONTACT)*. New York: United Nations Development Programme, 2001. 220 p.

POHLMANN, Marcelo Coletto. *Análise de Conglomerados*. In: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. São Paulo: Atlas, 2007. 541 p.

PREMCHAND, Arigapudi. Fiscal Transparency and Accountability. *Workshop on Financial Management and Accountability*. Roma: 2001. 16 p.

WORLD BANK. *Public Expenditure Management Handbook*. Washington: The World Bank, 1998. 177 p.