

OPEN BUDGET INITIATIVE: AVALIANDO O NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA FISCAL DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS PÚBLICOS NACIONAIS.

Janilson Antonio da Silva Suzart
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

José Bernardo Cordeiro Filho
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

RESUMO

A transparência fiscal é vista como sinônimo de estabilidade econômica, de melhorias nas atividades governamentais e de desenvolvimento econômico de um país. Nesta 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 analisa 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 este 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, nesta análise.

Palavras-chave: Transparência fiscal, orçamento público, processo orçamentário, *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 esta situação, alguns organismos internacionais vem, desde então, desenvolvendo estudos e emitindo recomendações sobre as práticas que podem propiciar um ambiente para o controle desta situação, através da transparência fiscal. Dentre estas organizações se destacam a ONU¹, a OECD², o FMI³ e o Banco Mundial⁴.

Através de organizações não-governamentais, a sociedade civil vem, também, realizando pesquisas sobre esta temática, bem como, instruindo e incentivando os cidadãos para a necessidade de acompanhamento do uso dos recursos públicos.

¹ Organização das Nações Unidas.

² *Organisation for Economic Co-operation and Development* – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

³ Fundo Monetário Internacional.

⁴ Em inglês: World Bank.

Partindo deste 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 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

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 deste 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?

3 OBJETIVOS

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 destes 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.

4 JUSTIFICATIVA

Premchand (2001, p. 3) afirma que a sociedade civil desempenha um papel importante no debate sobre a transparência fiscal. Este autor destaca que quanto mais força possui a

sociedade civil, de um determinado país, mais transparência é exigida, por esta sociedade, às 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 superestimar os benefícios dos gastos públicos e sobreestimar a carga tributária, assim como, esta 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 esta 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. Desta forma, o presente artigo pretende contribuir para as ciências contábeis e gerenciais, abordando os processos orçamentários de 59 países à luz da transparência fiscal.

5 METODOLOGIA

O IBP⁵ 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. Este 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 destes processos, em 59 países⁶, 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, que 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.

Este 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).

⁵ *International Budget Project*.

⁶ Os países foram elencados no item "1 Introdução".

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 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 desta 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, isto 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.

6 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

6.1 TRANSPARÊNCIA FISCAL

6.1.1 Introdução

Em uma visão restrita, pode-se afirmar que transparência fiscal está relacionada com as atividades realizadas pelos governos para tornarem pública, 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 estas 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.

6.1.2 Requisitos e características

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

- Definição clara de funções e responsabilidades: Este requisito se relaciona com a existência de uma estrutura e um conjunto das funções governamentais, assim como, da divulgação das relações, internas e externas, do governo;
- Acesso público à informação: Os relatórios fiscais devem evidenciar todas as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias 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.

Observar-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 etc., 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:

- Capacidade de processar e gerar mais informações, com menos documentos;
- A transparência depende do conteúdo e da liberação das informações; assim sendo, os documentos devem ser claros, objetivos e inequívocos;
- Deve ser possível a verificação independente das informações produzidas;
- As atividades desempenhadas precisam de mais e melhores justificativas.

6.1.3 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.

Nesta 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.

Observar-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.

6.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

6.2.1 Conceito

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 estes 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.

Desta 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.

6.2.2 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, este 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 esta terceira fase, além de ser a que consome a maior parcela de tempo no processo orçamentário, é a mais complexa das fases anteriormente apresentadas. Esta fase

compreende: a realização das ações propostas no orçamento; a revisão e a alteração da proposta orçamentária; e, a avaliação da execução do orçamento.

6.2.3 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 este processo evolutivo, algumas características se tornaram essenciais para a compreensão do processo brasileiro. Destacam-se três destas 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 desta competência exclusivamente para o Poder Legislativo⁷, fortaleceu-se a idéia de que a elaboração do orçamento cabe ao Executivo⁸, 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 Império⁹, do Estado Novo¹⁰ e do Regime Militar¹¹, 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 das primeira e segunda dimensões, os objetivos das ações governamentais (terceira dimensão), atrelados a um sistema de planejamento.

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

6.2.4 Transparência no processo orçamentário

⁷ Conforme a constituição brasileira de 1891.

⁸ De acordo com as constituições brasileiras de 1824, 1934, 1937, 1967 e 1988.

⁹ Constituição Federal de 1891.

¹⁰ Constituição Federal de 1937.

¹¹ Constituição Federal de 1967.

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 este quadro deve referenciar as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias, 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, estes 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.

7 ANÁLISE 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 este cálculo. Neste 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 disto, considerando um intervalo de um a quinze conglomerados, efetuou-se os cálculos necessários, obtendo-se através da análise gráfica que a quantidade ideal de conglomerados estaria entre seis e sete (ver Gráfico 1), sendo selecionado a quantidade de seis, que apresentou a menor distância entre os gráficos.

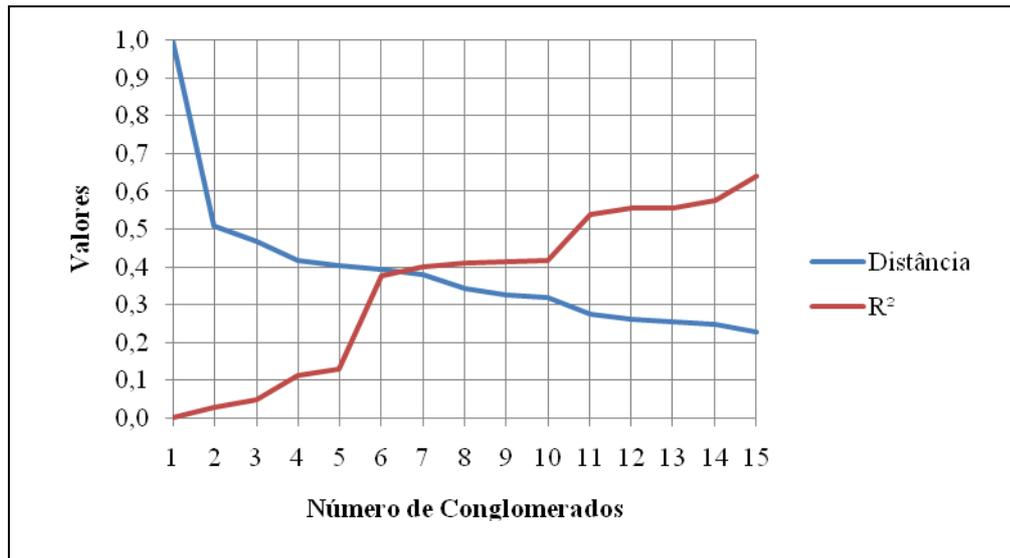


Figura 1 – Diagrama de dispersão para determinação do número de conglomerados.

Fontes: Dados da pesquisa (2008).

Após esta 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.

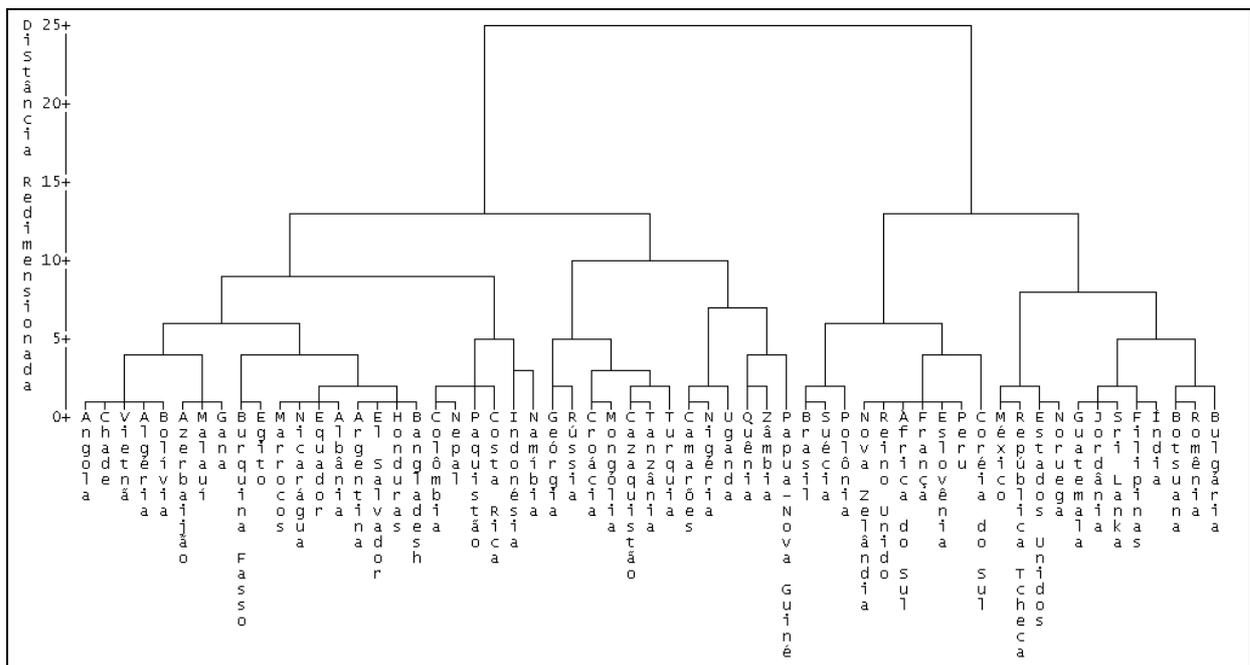


Figura 2 – Dendograma da análise de conglomerados com o algoritmo de agrupamento da “maior distância”, usando a distância euclidiana quadrada com medida de similaridade.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

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 Tabela 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:

Conglomerado	Países
A	África do Sul, Brasil, Coréia 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.

Quadro 1 – Classificação dos países em seis agrupamentos.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Visando 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 Tabela 2, abaixo:

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

Variável	Média						Amostral	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 deste conglomerado são:

- Os países 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.;
- As informações consolidadas sobre o orçamento são emitidas com frequência regular, isto 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;
- Estes países 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. Estes países alcançaram baixos valores nos índices analisados.

O conglomerado “B” possui as seguintes características:

- Argélia, 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;
- 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, estas 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 deste conglomerado ficaram situados entre a 12ª e a 30ª.

Guardadas as devidas proporções, em relação aos valores obtidos pelos países do conglomerado “C”, este grupo apresenta, em menor intensidade, as mesmas características do conglomerado “A”. A única exceção, que se constituiu na principal característica do grupo “C”, é que no processo orçamentário destes 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 deste 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 estas 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. Este 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:

- O nível de acessibilidade às informações relativas à proposta orçamentária é satisfatório. Entretanto, nos processos orçamentários destes países, não há evidenciação de resumos explicativos e/ou quadros complementares das informações acessórias;
- As informações consolidadas sobre o orçamento são emitidas com frequência irregular. Costa Rica e Indonésia não emitem estas 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.

8 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. Estas atividades devem permitir que todo e qualquer usuário (cidadãos, organizações não-governamentais, empresas, governos de outros países etc.) tenha acesso às informações na quantidade e qualidade necessárias, de maneira tempestiva e compreensível.

Neste 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. A sua vez, o conglomerado “E” possui um nível regular de transparência fiscal. Este conglomerado se destaca 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 do 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, validam estes e 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.

9 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.

_____. **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 – Guia para el cuestionario de presupuesto abierto: Explicación de las Preguntas y Opciones de Respuesta**. Washington: CBPP, out. 2005. 41 p.

_____. **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.

EHRHAT, Karl-Martin *et al.* Budget processes: Theory and experimental evidence. **CAEPR Working Paper**, n. 9, p. 1-17, jul. 2006.

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. 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.