



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ-UFPI
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA-PPGP

**GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: uma análise empírica dos
determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos de
transparência dos municípios brasileiros**

ANA CLARA BATISTA SAMPAIO

TERESINA/PI
FEVEREIRO/2021

ANA CLARA BATISTA SAMPAIO

**GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: uma análise empírica dos
determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos de
transparência dos municípios brasileiros**

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública (Turma 2018.2) da Universidade Federal do Piauí-UFPI como requisito parcial à obtenção do título de Mestra em Gestão Pública.

Orientador: Prof. Dr. João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

TERESINA/PI
FEVEREIRO/2021

FICHA CATALOGRÁFICA
Universidade Federal do Piauí
Biblioteca Comunitária Jornalista Carlos Castello Branco
Serviço de Processamento Técnico

S192g Sampaio, Ana Clara Batista.
Gestão pública municipal : uma análise empírica dos
determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos da
transparência dos municípios brasileiros / Ana Clara
Batista Sampaio. – 2020.
120 f.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação
em Gestão Pública da Universidade Federal do Piauí,
Teresina, 2020.
"Orientador: Prof. Dr. João Carlos Hipólito Bernardes
do Nascimento"

1. Gestão Pública Municipal. 2. Transparência Pública
Municipal. I. Título.

CDD 352.16

ANA CLARA BATISTA SAMPAIO

**GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: uma análise empírica dos
determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos de transparência dos
municípios brasileiros.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Gestão Pública, da Universidade Federal do Piauí, como
requisito à obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

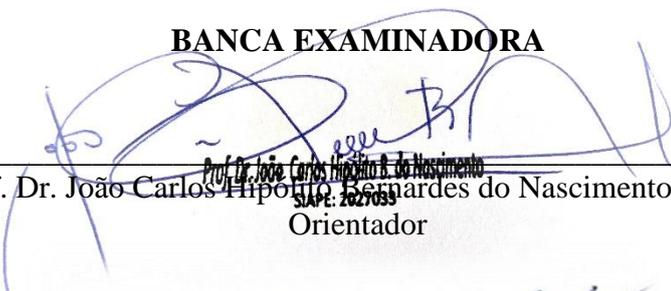
Área de Concentração: Gestão Pública para o
Desenvolvimento Regional.

Linha de Pesquisa: Organizações e Desenvolvimento
Regional.

Orientador: Prof. Dr. João Carlos Hipólito Bernardes do
Nascimento.

Aprovada em 11 de dezembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento (UFPI)
Orientador

Prof. Dr. Alexandre Rabelo Neto (UFPI)
Examinador Interno

Prof. Dr. Maurício Corrêa da Silva (UFRN)
Examinador Externo à Instituição

Dedicatória

*Dedico aos meus pais, irmãos e, em especial,
às minhas filhas Clarice Maria e Isabela Maria.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pela dádiva da Vida, amor, proteção, força e por eu não ter desistido diante dos desafios. Minha gratidão por ter me guiado em cada etapa do meu mestrado, revelando-me que o Senhor sabe todas as coisas e que eu só preciso confiar e lutar. Obrigada pela família especial que tenho e que sempre esteve comigo nesta caminhada!

Agradeço imensamente aos meus amados pais, Deusimar e Raimunda, pelo amor incondicional, ensinamentos, zelo, carinho e apoio em todos os momentos da minha vida, inclusive, por todo o esforço em proporcionar educação e a realização de meus sonhos. Especialmente, agradeço pela dedicação, cuidado, amor e carinho com as minhas filhas, não somente no decorrer deste ciclo do mestrado, mas em todos os momentos. Pai e Mãe, vocês são as minhas grandes inspirações e sem a ajuda de vocês não teria conseguido esta vitória. Gratidão por tudo!

Sou grata aos meus irmãos Deusiane, Wellyton e Dayanne pelo apoio irrestrito, incentivo, carinho e companheirismo. Em especial, à minha irmã Dayanne pelas palavras e atitudes de encorajamento, pelas competentes instruções acadêmicas, e, principalmente, por tanto amor a minhas filhas, dedicando a elas o tempo e atenção de que, muitas vezes, precisei abdicar em prol da minha pesquisa. Também agradeço aos meus cunhados Santiago, Wilson e Laís pelo amparo, parceria e compreensão.

Ao meu esposo Francisco Meireles, pelas palavras de alento em meio às dificuldades e por compreender os momentos que não pude estar presente para me dedicar a este trabalho.

De modo muito especial, agradeço à minha filha Clarice Maria por ter, na inocência de criança, entendido a minha ausência e as minhas viagens no decorrer deste ciclo. E à minha filha Isabela Maria por ter, ainda no meu ventre, dado a mim as forças necessárias para enfrentar os deslocamentos e os demais desafios em função do meu mestrado. Meus grandes amores, vocês foram minhas maiores incentivadoras para que eu permanesse firme diante dos obstáculos.

Ao meu Professor e Orientador, Dr. João Carlos Hipólito do Nascimento, pelas orientações, ensinamentos e motivação perante as dificuldades. Muita gratidão pela confiança, compreensão e incentivo no decorrer da pesquisa.

Meus agradecimentos aos docentes do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Federal do Piauí (PPGP/UFPI), à Coordenação do PPGP e à Secretaria do Programa, em especial, à servidora Adriana pela presteza de sempre.

Aos Professores da banca examinadora, Dr. Alexandre Rabêlo Neto (UFPI) e Dr. Maurício Corrêa da Silva (UFRN), pelas relevantes contribuições dadas a esta pesquisa.

Agradeço a todos os meus amigos e amigas pelas palavras de incentivo e apoio à concretização deste objetivo. Aos amigos e amigas que conheci na sala de aula, gratidão pela parceria e compartilhamento de conhecimentos, dúvidas e experiências. Por fim, sou grata a todos e todas que contribuíram para a concretização desta dissertação.

RESUMO

Os estudos sobre transparência na gestão pública expõem a importância sobre a abertura dos dados governamentais por meios eletrônicos e a avaliação da transparência pública municipal. Nesse contexto, a métrica Escala Brasil Transparente (EBT) contribui para avaliação da transparência ativa e passiva dos municípios brasileiros e foi adotada neste estudo para analisar a influência dos determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos sobre os níveis de transparência na gestão pública municipal e, especificamente: a) identificar os indicadores socioeconômicos, contábeis e políticos dos municípios avaliados pela EBT; b) verificar os níveis de transparência da gestão pública nos municípios brasileiros avaliados pela EBT; c) averiguar a relação entre os indicadores e os níveis de transparência definidos pela EBT. Buscou-se responder o seguinte questionamento: qual a influência dos determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos sobre os níveis de transparência pública municipal? A coleta dos dados foi feita em portais eletrônicos oficiais no primeiro semestre do ano de 2020 e a análise foi estatística descritiva e de regressão de *Tobit*. Os indicadores analisados foram estatisticamente significantes (positiva ou negativamente) na nota EBT, destacando-se os determinantes contábeis. Inferiu-se que, quanto maior o volume de receitas tributárias arrecadadas, mais transparente é o município. O nível de transparência superior à média geral (6,53) foi verificado em 61,6% da amostra. Dentre as limitações, aponta-se o não aprofundamento nas interações das variáveis e na relação entre os determinantes. Assim, pesquisas futuras devem considerar mais as inter-relações dos determinantes analisados. Por outro lado, este estudo fornece um diagnóstico situacional do nível da transparência pública nos governos locais, considerando na amostra uma relevante parcela do País. Além disso, os resultados sinalizam diretrizes de atuação para os gestores nos três níveis da federação.

Palavras-chave: Transparência Pública Municipal. Escala Brasil Transparente. Determinantes. Níveis de Transparência.

ABSTRACT

The studies on public administration transparency exposes the importance about the governmental data opening by electronic media and the evaluation of the public municipal transparency. In that context, the metric Brazilian Transparency Scale (BTS) contributed to the evaluation of the passive and active transparency of Brazilians cities. That metric was adopted in this study to analyze the influency of socioeconomic , accounting and political determinatives on the levels of transparency in the public municipal administration and specifically to identify the socioeconomic , accounting and political indicators of the city evaluated by the BTS; to verify the level of transparency of public management under BTS evaluation, and also to ascertain the relation between the indicators and the level of transparency determined by the BTS. It was a search to reply the following question: what is the influency of the socioeconomic , accounting and political determinatives on the levels of public transparency of the cities. The data collect was done in oficial electronic portals in the first semester of 2020 and its analyze was descricpitive and regression statistic by Tobit. The indications analyzed were statistically significant (positively and negatively) in the BTS rate in where the accounting determinatives were noteworthy. So it was deduced that the more the amount of tax revenues collected, the more transparent is the city. The level of transparency higher than average (6.53) was verified in 61.6% of the sample. The limitations found in the search were not a deepening in the variables interection and the determinatives relations. on the other hand, this study gives a situational diagnosis on the levels of public transparency in the local governments, where a relevant part of the coutry was in the sample. Besides that, the results signal guidelines of the managers action under the three levels of federation.

Key-words: Municipal Public Transparency. Transparent Brazil Scale. Determinatives. Transparency Levels

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Evolução temática do e-Governo como campo de estudo	25
Quadro 2: Fatores que influenciam a implementação do e-Governo	28
Quadro 3: Características e requisitos para análise de portais eletrônicos	30
Quadro 4: Estudos empíricos locais sobre transparência pública.....	30
Quadro 5: Determinantes e variáveis da transparência municipal analisados neste estudo	49
Quadro 6: Síntese correlacional dos determinantes socioeconômicos e o nível de transparência municipal	51
Quadro 7: Síntese correlacional dos determinantes contábeis e o nível de transparência municipal	53
Quadro 8: Síntese correlacional dos determinantes políticos e o nível de transparência municipal	56
Quadro 9: Descrição das variáveis da pesquisa	59
Quadro 10: Quesitos avaliados pela EBT 4.0	65

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Relação entre impactos das iniciativas de dados abertos de governo	27
Figura 2: Qualidades da transparência no processo organizacional	35
Figura 3: Elementos da Transparência das Contas Públicas	41
Figura 4: Delineamento da coleta de dados.....	59

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Frequência das Variáveis <i>Dummies</i>	73
Tabela 2: Estatística descritiva das variáveis	75
Tabela 3: Resultados da regressão Tobit com “Nota EBT” como variável dependente	90
Tabela 4: Resultados da regressão Tobit com “Nota EBT Ativa” como variável dependente.	93
Tabela 5: Resultados da regressão Tobit com “Nota EBT Passiva” como variável dependente	96

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Comparativo entre a Média Geral dos Municípios e a Média por Região	70
Gráfico 2: Percentual de Participação dos Municípios Pesquisados por Região	71

LISTA DE SIGLAS

CF - Constituição Federal

LAI - Lei de Acesso à Informação

TIC - Tecnologia da Informação e Comunicação

PIB – Produto Interno Bruto

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

EBT - Escala Brasil Transparente

CGU - Controladoria Geral da União

IDHM – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal

IDH Renda - Índice de Desenvolvimento Humano – Renda

Epop - Escolaridade da população

RPC - Receita per Capita

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

GTCON - Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis

CTCONF - Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação

NPM - *New Public Management*

NGP - Nova Gestão Pública

MCASP - Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

IFR - *Internet Financial Reporting*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IFAC - *International Federation of Accountants*

SIC - Serviço de Informação ao Cidadão

LC - Lei Complementar

TA - Transparência Ativa

TP - Transparência Passiva

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

TSE – Tribunal Superior Eleitoral

XBRL - *Extensible Business Reporting Language*

MSC - Matriz de Saldos Contábeis

RREO - Relatório Resumido de Execução Orçamentária

BSPN - Balanço do Setor Público Nacional

TCE - Tribunal de Contas do Estado

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

IFDM - Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal

ITM - Indicador de Transparência Municipal

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

Firjan - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

NT – Nível de Transparência

ID - Índices de *Disclosure*

IPV - Índice de Transparência Bidimensional

Ideb - Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

CNM - Confederação Nacional dos Municípios

PPA - Plano Plurianual

LOA - Lei Orçamentária Anual

CPOP - Conselho Municipal de Planejamento e Orçamento Participativos

PMDB – Partido do Movimento Democrático Brasileiro

PSDB – Partido da Social Democracia Brasileira

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	23
2.1 TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO	23
2.2 CONTABILIDADE E TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA.	33
2.3 TEORIA DA LEGITIMIDADE E SUA INFLUÊNCIA NA CONTABILIDADE PÚBLICA	43
2.4 DETERMINANTES E VARIÁVEIS DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA MUNICIPAL	49
2.4.1 Determinantes socioeconômicos	50
2.4.2 Determinantes contábeis	52
2.4.3 Determinantes políticos	53
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	58
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA	64
3.2 VARIÁVEL DEPENDENTE	64
3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS	66
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	69
4.1 SITUAÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS NA EBT 4.0	69
4.2 ESTATÍSTICA E ANÁLISE DESCRITIVA	72
4.3 ANÁLISE DAS VARIÁVEIS EXPLICATIVAS DO NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA MUNICIPAL	89
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES	100
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	107

1 INTRODUÇÃO

A temática da transparência avançou bastante no campo da Gestão Pública. Compõem esse avanço, o fortalecimento da sociedade democrática e o controle social na elaboração e acompanhamento de políticas públicas e no combate à corrupção (SANO; MONTENEGRO FILHO, 2013). Em outras palavras, a sociedade vem exigindo de forma crescente que os governantes sejam éticos em suas ações e promovam acesso à informação pública.

Grimmelikhuijsen et al. (2013) atribuem à transparência um valor fundamental para a confiabilidade do governo. Para os autores, as variações existentes nos efeitos, positivos ou negativos, que a transparência possui em cada país decorrem das diferenças culturais existentes, o que contribui, inclusive, para a forma como a sociedade valoriza a transparência governamental. Nesse sentido, pode-se entender a transparência como princípio de governança e também como um desafio para a gestão pública.

No Brasil, a definição de transparência está prevista desde a Constituição Federal (CF) de 1988, com a garantia do direito à publicidade de informações de interesse particular ou coletivo do povo (BRASIL, 1988, Art. 5º, Inc. XXXIII). Assim, o papel da transparência pública configura-se como essencial na relação entre o Estado e a população, uma vez que contribui para o fortalecimento da democracia e legitimação das iniciativas de modernização da gestão pública (PEREIRA, 2005).

Acessando a informação, o cidadão pode julgar a *performance* e, inclusive, penalizar o governante (tirando-o do cargo), retroalimentando a demanda por *accountability* (ALT; LOWRY, 2010). Isso significa que a *accountability* implica a existência de transparência, porque está alinhada ao conceito de responsabilização pela coisa pública. Logo, a *accountability* consiste em um processo político baseado em regras ao longo do mandato eleitoral no qual o cidadão deve atuar a fim de que as decisões sejam mais participativas e ganhem legitimidade (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004).

Dessa maneira, as medidas que visam aperfeiçoar a transparência de informações são consideradas boas práticas de governança (CRUZ et al., 2012). Por isso, a acessibilidade às informações torna-se central na discussão sobre transparência pública, relacionando-se ainda a outros temas como desempenho, eficiência, eficácia, mecanismos de controle, qualidade do gasto público e prestação de contas (DINIZ et al., 2009).

O desdobramento desses temas traz, em seu bojo, a Lei de Acesso à Informação (LAI), Lei n.º 12.527/2011, que define sua contribuição para o aumento da eficiência do Poder Público,

da participação social na fiscalização das entidades públicas e, conseqüentemente, na diminuição da corrupção (BRASIL, 2011). Daí a importância da adoção das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) no gerenciamento interno e na prestação de serviços pela Administração Pública.

Encorajada pelo movimento de modernização e eficiência na gestão pública, cabe destacar alguns motivos que levaram à adoção da tecnologia no setor público: o amplo uso de tecnologias pelos cidadãos e pela própria iniciativa privada; a substituição do papel pelos dispositivos eletrônicos; e a ampliação da infraestrutura eletrônica (DINIZ, et al. 2009). Configurando um movimento de dados abertos, a tecnologia permitiu que os dados reais do governo fossem apresentados para que os usuários finais pudessem explorar ou interagir de alguma maneira. Assim, a transparência na administração pública tornou-se uma função-chave de um portal de dados governamental (ATTARD et al., 2015).

Portanto, a TIC propiciou a modernização no setor público, de modo que a transparência da informação, por meios eletrônicos, contribuiu para o controle social e para a consolidação da democracia porque impulsiona processos participativos (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015). Nesse cenário, um dos instrumentos mais utilizados para a operacionalização do governo eletrônico municipal foram os Portais de Transparência, que são sites públicos destinados à informação governamental.

Esses portais tendem a transmitir mais confiança à população quanto às ações governamentais, embora suas informações respondam, em geral, somente ao que é exigido por lei, o que influencia o nível de transparência ativa. Ainda, nota-se que há pouco estímulo à interatividade e à participação cidadã, afetando o nível de transparência passiva (CARDOSO et al., 2018). Diante disso, despontam estudos nacionais sobre a transparência da gestão pública em portais eletrônicos (CAMILO; MANENTI; YAMAGUCHI, 2018; BALDISSERA et al., 2018; SEDIYAMA; ANJOS; FELIX, 2019; OLIVEIRA E SILVA; BRUNI, 2019; FRAGA et al., 2019; SILVA NETO et al., 2019; VISENTINI; SANTOS, 2020).

Os estudos reafirmam a importância do acesso às informações visando à qualidade dos dados e o incentivo à participação cidadã. Destarte, o enfoque e a necessidade de garantir que as instituições públicas prestem serviços eficientes com a aplicação de recursos de forma mais organizada e planejada, evitando desperdícios, intensificou a preocupação com a transparência no setor público local, como um dos meios de combate à corrupção (SANO; MONTENEGRO FILHO, 2013).

Em paralelo, os processos de descentralização de poderes juntamente à maior independência e autonomia financeira, marcados pela CF, fizeram com que os governos

estaduais e municipais se tornassem foco da avaliação de desempenho da administração pública (BRASIL, 1988). Em vista disso, adotam-se métodos de avaliação de desempenho na gestão pública utilizando os indicadores 3Es (eficiência, eficácia e efetividade) (SANO; MONTENEGRO FILHO, 2013).

Os autores explicam que a eficiência se destaca na busca por melhorias da utilização de recursos com vistas ao combate à corrupção, enquanto a eficácia proporciona às instituições a capacidade de responder às demandas por transparência, evidenciando o alcance dos resultados. Por sua vez, o nível de efetividade corresponde à mensuração do impacto social do programa governamental.

Costa e Castanhar (2003), referindo-se ao “emaranhado conceitual” que prevalece acerca de indicadores de desempenho no setor público, explicam que o grande desafio para a avaliação de desempenho é a dificuldade prática em mensurá-lo e, assim, fornecer ao gestor e ao público informações que sejam úteis para a tomada de decisões. Nesse sentido, Sano e Montenegro Filho (2013) entendem que o desafio na fixação de indicadores na gestão pública consolida-se com a inexistência de um consenso acerca dos indicadores sociais, pois o principal objetivo não deve ser apenas produzir números e sim melhorar os resultados.

Puron-Cid e Bolívar (2017) defendem que as informações financeiras são fatores-chave da transparência no setor público. Para os autores, a transparência financeira é atributo principal para a transparência e, portanto, os governos locais devem ratificar a prestação de contas no controle social. Com isso, tornou-se fundamental aprofundar o acompanhamento das finanças públicas, sendo a gestão fiscal a base para uma gestão pública eficiente.

Ressalta-se que o marco que propiciou esse controle dos gastos públicos e seu acesso à sociedade civil foi a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (CAMPOS; PAIVA; GOMES, 2013). A Lei Complementar nº 101/2000 consagra a transparência da gestão fiscal como um mecanismo de controle social, por meio da ampla publicidade a que devem se submeter, dentre outros, os planos, as peças orçamentárias, as prestações de contas, os relatórios de gestão fiscal e demais informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais.

A referida Lei também defende como instrumentos de transparência o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, assim como a liberação ao conhecimento e acompanhamento da sociedade, instantaneamente, às informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público (BRASIL, 2000). Portanto, seguindo os preceitos da LRF e da LAI, os governos locais devem disponibilizar, em tempo real, informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes públicos (BRASIL, 2009).

Convém destacar que “tempo real” consiste na disponibilização de informações até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no referido sistema (BRASIL, 2010). Desse modo, a função da gestão pública é disponibilizar os serviços necessários à população, mediante a execução orçamentária, e a melhoria da gestão depende essencialmente da correta e persistente administração dos recursos financeiros, representados pelas receitas e despesas (GERIGK; CLEMENTE, 2011).

Assim, tomando como base o campo da discussão sobre gestão pública e transparência, o cenário municipal merece atenção porque permite atentar para características situacionais. Ademais, amplia-se a visão de governo restrito assumindo a realidade municipal como um rol de informações de mais qualidade e conteúdo, referente a processos políticos locais. Nessa perspectiva, cresce a necessidade governamental de construir estratégias de avaliar e mensurar o desempenho obtido pela administração pública municipal.

Nesse aspecto, acrescenta-se que os municípios, em relação aos demais entes federados, estão em posição de mais evidência por estarem mais próximos da sociedade (GERIGK; CLEMENTE, 2011). Em outras palavras, os municípios assumem grande responsabilidade e representatividade na prestação do serviço público. Diante desse cenário, surgiu a métrica Escala Brasil Transparente (EBT), desenvolvida pela Controladoria Geral da União (CGU) como forma de atender aos princípios da LAI e da LRF.

A EBT, também chamada de Avaliação 360°, analisa a transparência ativa e passiva dos municípios brasileiros. Com essa metodologia, a CGU pretende aprofundar o monitoramento da transparência pública e das ações dos governos locais quanto ao direito de acesso à informação (CGU, 2019). Tomando, pois, esse cenário como norteamento para este estudo, optou-se por utilizar a EBT como métrica para orientar a análise dos níveis de transparência de municípios brasileiros.

A essa medida de transparência foram relacionados os seguintes determinantes: **socioeconômicos** - Produto Interno Bruto (PIB per capita), Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), Índice de Desenvolvimento Humano – Renda (IDH Renda), Taxa de Ocupação da População e Escolaridade da População (Epop); **contábeis** – Receitas Orçamentárias, Receita Per Capita (RPC), Investimentos e Despesas; **políticos** - Ideologia do Partido, Perfil do Gestor e Participação Popular.

A abordagem teve inspiração na Teoria da Legitimidade, uma das principais teorias que permitem discutir a estrutura das relações de governança pública. Suchman (1995), um dos teóricos mais elucidativos da Teoria, identificou 3 (três) formas primárias e estratégicas de

legitimidade empregadas pelas organizações no intuito de ganhar, manter ou recuperar a legitimidade: pragmática, moral e cognitiva.

A legitimidade pragmática demonstra certa ansiedade da organização pelo retorno da sociedade em relação às atividades executadas, sejam elas de cunho político ou socioeconômico. A moral, contrariamente, dedica-se à análise comportamental da organização, apoiando-se em deliberações sobre o desenvolvimento de uma atividade que julgue ser mais correta, pelos valores sociais, morais e éticos que possui. Por sua vez, a legitimidade cognitiva reflete o apoio da sociedade ou se configura na medida em que a entidade passa a ser aceita como necessária no meio social (SUCHMAN, 1995).

Em geral, os pressupostos da Teoria da Legitimidade orientam para uma adequação e conformidade entre a gestão e a sociedade como forma de validar um contrato social. Para tanto, os gestores se utilizam da divulgação de informações compulsórias e voluntárias que favorecem a sociedade no acompanhamento dos resultados da gestão. Assim, por meio dos instrumentos de transparência pública, além de avaliar a legitimidade dos atos, é possível minimizar custos políticos (BEUREN; SÖUTHE, 2009).

Esses aspectos impulsionam estudos sobre os determinantes e os efeitos da transparência na gestão pública. Nesse sentido, destaca-se a pesquisa de Grimmelikhuisen et al. (2013), a qual evidenciou a pressão midiática e de outros agentes e o orçamento público pautado nos interesses da sociedade como determinantes para um governo mais transparente. Além disso, os efeitos da transparência recaem sobre a confiança e a legitimidade do governo e a redução da corrupção.

A partir do exposto, o presente estudo se aproxima de outras abordagens mais recentes sobre determinantes de transparência (BERNARDO; REIS; SEDIYAMA, 2017; BROCCO et al., 2018; SILVA et al., 2019) e níveis de transparência e legitimidade (GARRIDO-RODRÍGUEZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ; ZAFRA-GÓMEZ, 2019). Ademais, a pesquisa se orienta na estrutura conceitual da contabilidade pública que prevê a melhor organização e a eficiência do sistema institucional.

Por exemplo, a adequação das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional é requisito atual para a transparência pública. Nesse cenário, o uso da terminologia “Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (CASP) é mais indicado para designar a contabilidade pública, a qual enfrenta transformações para se reafirmar como ciência e validar o patrimônio público como seu objeto (VEGA et al., 2015).

Esse processo de convergência iniciou-se formalmente no Brasil em 2008 com a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP),

a partir de uma iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Em seguida, em 2011, surgiu o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) regulamentado pela Portaria nº 109/2011, atualmente, chamado de Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), com a finalidade de desenvolver ações relacionadas à harmonização de conceitos e procedimentos contábeis de todos os entes federativos (ANDRADE; SUZART, 2019).

Portanto, foi no ano de 2008 que o País iniciou o que se chama reforma da Contabilidade Pública (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014; SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017). O processo de reforma foi adotado pela União de forma obrigatória e para todos os estados e municípios (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014), inclusive, é mandatório na área pública e na iniciativa privada (MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011). Com base nisso, um governo transparente e legítimo possui uma base contábil no curso de sua política, nas suas medidas operacionais, na autenticidade de seus relatórios e na utilização dos fundos públicos, conseqüentemente, na prevenção a atos de corrupção (KOVÁCS, 2004).

Essa conjuntura consolida o objetivo da “*New Public Management (NPM)*” ou Nova Gestão Pública (NGP) na maior responsabilização da administração pública, primando pela responsabilização e melhoria da tomada de decisões com informações de qualidade e utilidade. Os preceitos da NGP, além de acolher as demandas da sociedade, atendem às exigências legais e ao processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público às normas internacionais. Nesse contexto, os registros contábeis devem apontar para a natureza das transações e não somente para a sua forma legal (BOTELHO; LIMA, 2015).

Com base no exposto, o estudo partiu do seguinte questionamento: Qual a influência dos determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos sobre os níveis de transparência pública municipal? Diante do exposto, objetivou-se analisar a influência dos determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos sobre os níveis de transparência na gestão pública municipal e, especificamente: a) identificar os indicadores socioeconômicos, contábeis e políticos dos municípios avaliados pela Escala Brasil Transparente (EBT); b) verificar os níveis de transparência da gestão pública nos municípios brasileiros avaliados pela EBT; c) averiguar a relação entre os indicadores e os níveis de transparência definidos pela EBT.

Cientificamente, acredita-se que esta discussão ajude a compreender a influência dos determinantes na transparência da gestão pública municipal e a entender a realidade de municípios brasileiros no que se refere ao seu desempenho. Nesse aspecto, o estudo pode favorecer um processo de comparação dos resultados encontrados na EBT com os obtidos por meio desta pesquisa e apontar especificidades quanto às variáveis adotadas. A pesquisa,

portanto, se diferencia das demais por associar ao mesmo tempo as características socioeconômicas, contábeis e políticas.

O estudo ainda se justifica no contexto prático porque destaca as principais influências sobre a transparência pública municipal e os portais eletrônicos. Assim, possui caráter social e político gerando informações possíveis de auxiliar gestores municipais na identificação do nível de efetividade das práticas que adotam. Ainda, a análise da influência dos indicadores nos níveis de transparência pode fornecer elementos para o planejamento governamental.

Como contribuição teórica deste estudo, destaca-se a abordagem da Teoria da Legitimidade como balizadora para a questão da transparência pública, utilizando-se das informações geradas pela contabilidade pública como determinantes de transparência. Ainda, a busca pelo entendimento dos pesquisadores internacionais na tentativa de esclarecer as relações contratuais entre as organizações e a sociedade.

Além disso, a pesquisa orientou-se nos estudos acerca do envolvimento direto entre a transparência e a *accountability*, observando-se que a primeira é base para a consolidação da segunda. Ambas estão alicerçadas no acesso à informação, ampliando o estudo para a abordagem das ferramentas tecnológicas que garantam o acesso à informação pública. A presente pesquisa evidenciou estudos empíricos que abordam a transparência e sua relação com os aspectos socioeconômicos e políticos constatando-se a influência que tais aspectos exercem sobre a transparência na administração pública.

Uma importante contribuição foi identificar que a participação popular exerce influência sobre a transparência pública. Ao adotar-se a participação popular como uma variável, permitiu-se obter uma amostra de como os governos locais posicionaram-se nos anos de 2017 e 2018. Assim, efetuiu-se uma perspectiva teórica e prática das estratégias participativas utilizadas pelos municípios. Como outra contribuição, cita-se a definição da variável dependente, de acordo com as modalidades de iniciativa da transparência (ativa e passiva) retratadas na métrica da Escala Brasil Transparente (EBT).

Por fim, o estudo está organizado em 5 (cinco) seções a fim de atender as necessidades teórico-metodológicas: 1) **Introdução**, na qual consta a apresentação do tema e da problemática da pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo e suas contribuições teóricas; 2) **Fundamentação Teórica** dividida em três itens de revisão: 2.1) caracteriza a transparência pública no contexto do acesso à informação; 2.2) discorre sobre a transparência no âmbito da contabilidade pública; 2.3) aborda a teoria norteadora da pesquisa; 3) **Procedimentos da Pesquisa**: 3.1) População e Amostra da Pesquisa; 3.2) Variável Dependente; 3.3) Variáveis Independentes e Hipóteses de Estudo; 3.4) Procedimentos de

Análise dos Dados; 4) **Análise e Interpretação dos Dados:** 4.1) Situação dos Municípios Brasileiros na EBT 4.0; 4.2) Estatística e Análise Descritiva; 4.3) Análise das Variáveis Explicativas do Nível de Transparência Pública Municipal; 5) **Considerações Finais e Conclusões;** 6) **Referências Bibliográficas.**

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, apresentam-se aspectos fundamentais do norteamento teórico desta pesquisa. Inicialmente, aborda-se o tema da transparência e sua relação com as Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC's). Nesse caso, o debate teórico surgiu de busca bibliográfica no *Science Direct* e no *Scielo* por meio das palavras-chave “*government transparency municipalities*” e “transparência pública municipal” no período 2015-2019, com filtro no título e no resumo. O segundo tópico explicita o conceito da transparência na contabilidade e na gestão pública em contexto mundial e nacional a partir de busca bibliográfica nos portais *Science Direct*, *Scielo*, *SPELL* e *Google Scholar*. O terceiro tópico aborda a Teoria da Legitimidade como balizadora para a questão da transparência pública. Ainda, para os três tópicos foram realizadas buscas livres no *Google Scholar* e *Scielo* para explorar pesquisas no contexto brasileiro.

2.1 TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO

Em todo o mundo, cresce o potencial das TIC's para melhorar os serviços e aumentar a sua eficiência. Nesse cenário, encontram-se as iniciativas governamentais de tornar acessíveis os dados de governo, influenciadas pelas transformações sociais, culturais, políticas, econômicas, tecnológicas e por movimentos de democratização da sociedade (RIBEIRO et al., 2013). Por conseguinte, os órgãos governamentais precisam se tornar cada vez mais adaptáveis e capazes de descobrir melhores formas de cumprir as suas missões.

Nesse contexto, encontra-se guardada a questão que trata da acessibilidade à informação no setor público, que atualmente é regulamentada pela LAI, a Lei n.º 12.527/2011, a qual define o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37, que institui a publicidade como um dos princípios da administração pública (BRASIL, 2011), e no § 2º do art. 216 da CF. Como é possível observar, o acesso à informação pública já era defendido pela Carta Magna quando o instituiu como direito e garantia fundamental do cidadão. O texto constitucional, em seu art. 5º, dispõe:

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988).

Ainda de acordo com a LAI, devem ser disponibilizadas ao cidadão informações contendo as seguintes características: primárias, íntegras, autênticas e atualizadas. É primária a informação obtida diretamente da fonte junto ao máximo de detalhamento possível. É íntegra a informação qualificada com o fato de não ter sido modificada a sua origem nem sua circulação ou destino. Autenticidade corresponde à qualidade da informação produzida, emitida, recebida ou modificada por alguém competente para tal. Por fim, atualizada é a informação que reúne os dados mais recentes cumprindo o dispositivo legal de divulgação em tempo real (BRASIL, 2011).

Ressalta-se que a ausência dessas qualidades, simultaneamente, em uma informação, pode ocasionar um desserviço à sociedade. No mínimo, pode parecer duvidosa a origem de uma informação obtida sem o detalhamento de suas principais características, junto a um setor que não é competente pela sua produção, e ainda, possuindo natureza deturpada e extemporaneidade de seus registros.

Tais concepções também levaram as organizações a saírem de uma proposta inicial de simples presença do governo na Internet sob a forma de um *web site* informativo (*E-Government*), até a abertura de um Governo Eletrônico 2,0 (*E-Government 2,0*) (ATTARD et al., 2015; SUN; KUB; SHIH, 2015). Outras nomenclaturas (*e-gov*, *electronic government*, *e-governo*, *wired-government*, governo digital, governo virtual, Estado virtual e governança eletrônica) também são destacadas por Diniz et al. (2009) para exemplificar o desenvolvimento da discussão no setor público, a qual avançou para um mecanismo de ampliação da participação social.

Com a adoção de diversas iniciativas que usam os recursos tecnológicos como meio de proporcionar mais transparência governamental, o Governo Eletrônico contribui para o aprimoramento das discussões sobre políticas públicas e o surgimento de espaços e arranjos participativos, resultantes de um processo de redemocratização, tais como: audiências públicas, conselhos de políticas públicas e orçamento participativo (BUENO; BRELÀZ; SALINAS, 2016).

Portanto, o *E-Government 2,0* é a tecnologia utilizada para colocar os cidadãos no centro das questões. Aqui é importante esclarecer que o atual Governo Eletrônico 2,0 ultrapassa os

clássicos *sites* de governo e permite um portal orientado ao usuário em que são integradas e fornecidas informações através de um portal que também usa tecnologias de mídia social como *blogs* e redes sociais, e que são acessíveis a partir de vários canais (SUN; KUB; SHIH, 2015).

É importante saber que o Governo Eletrônico 2,0 tem passado por um processo de evolução conceitual que influencia sua perspectiva enquanto campo de investigação e de prática. Para sua explanação, apresentam-se os estágios de evolução a partir de Janowski (2015): fase Governo Digital com tecnologia de digitalização (modernização da administração pública); fase de Transformação (Governo Eletrônico) – foco na reforma administrativa; Compromisso (governança eletrônica) – decorrente da pressão da sociedade na tomada de decisões; Contextualização ou Governança Eletrônica (Policy-Driven) – foco na justiça social.

Essas definições ajudam a compreender que o e-Governo ou Governo Digital não é apenas uma tecnologia, mas uma agenda de integração organizacional (SUN; KUB; SHIH, 2015). Isso fica bem claro no estudo de Janowski (2015) quando identifica uma maior especialização conceitual paralela ao reconhecimento da complexidade da temática, vista como multidisciplinar. O autor explica que são abordadas preocupações tecnológicas, operacionais, políticas e institucionais; políticas de apoio e funções reguladoras do governo, e não apenas funções administrativas ao mesmo tempo em que se podem visar melhores condições de vida humana; presença de novas fases associadas à transformação e ao conceito de governo aberto. Tal evolução conceitual varia entre e dentro dos países.

Outros estudos (por exemplo, ARDUINI; ZANFEI, 2014; RANA, DWIVEDI; WILLIAMS, 2015; ALCAIDE-MUÑOZ et al., 2017) também abordam o desenvolvimento do conceito de e-Governo, Governo Eletrônico ou Governo Digital. A partir deles são identificadas categorias analíticas que compreendem a evolução desses conceitos. Especificamente, Alcaide-Muñoz et al. (2017) apresentam uma abordagem geral da evolução temática como campo de estudo. Dele surge a esquematização abaixo, no Quadro 1, para melhor situar o leitor nesta discussão.

Quadro 1: Evolução temática do e-Governo como campo de estudo

PERÍODO DE PUBLICAÇÃO E TEMAS ASSOCIADOS			
2000-2004	2005-2009	2010-2014	2015-2016
“Países” e “Administração Pública” (modernização e desempenho)	“Política” (participação política)	“Eleições” e “Mídia” (redes sociais)	“Mídia Social”, “e-Governo” e “Serviços” (associados à cidade inteligente)
	“Comunidades Virtuais” (uso de plataformas)		

“Democracia” (tomada de decisões)	“Eleitores”	“Aplicação” e “Conhecimento” (estruturação do campo)	“Transparência” (interação e participação)
“Comunidade” (e-participação)	“Segurança” e “Normas” (protocolos)	“Municípios” (conselhos municipais e cidadãos)	“Avaliação” (custos e benefícios do governo eletrônico)
“Segurança” (votação, privacidade, assinaturas digitais)	“Conhecimento” (compartilhamento e cooperação)	“Transformação” e “Instituições” (mudanças e benefícios no setor público)	
“Arquitetura” (elaboração dos sites)	“Aplicação” e “Inovação” (criação de softwares)	“Avaliação” e “Perspectivas” (satisfação e aceitação do usuário com o governo eletrônico)	“Organizações” (ambiente institucional e impactos das TIC’s)
“E-commerce” (flexibilidade organizacional)	“Cidade” (cidadania)	“Transparência” (combate à corrupção)	“Eleições” (comunicação com o público)
“Conhecimento” (funcionamento do governo)	“Perspectiva” (satisfação do usuário)		
	“Móveis” (telefones)	“Regulamento”, “Tecnologias” e “Processamento de dados administrativos” (pouco desenvolvidos)	
	“Formação de Enciclopédias em e-Governo” (inclusão social)		

Fonte: Elaborado pela autora com base no estudo de Alcaide-Muñoz et al. (2017).

As categorias grifadas refletem os destaques temáticos dos estudos analisados por Alcaide-Muñoz et al. (2017). São termos importantes para a estruturação do campo de conhecimento ou que ganharam força naquele período. Assim, os autores observaram que a terminologia e-Governo evoluiu ao longo dos períodos com diferentes palavras-chave, e com a permanência de algumas, predominância e desaparecimento de outras.

Dada a importância do tema como campo de estudo atual, ressalta-se a questão da transparência associada ao combate à corrupção no período 2010-2014, mas fortalecida no período 2015-2016, sendo relacionada à interação do governo com a sociedade e à participação dos cidadãos nas decisões políticas. Nesse sentido, a TIC contribui para o desenvolvimento de um canal de comunicação pública.

Há, portanto, três principais dimensões da Web 2.0 para o melhor desempenho do potencial da TIC como ferramenta de interação do governo com a sociedade: socialização, funcionalidade e dados (SUN; KUB; SHIH, 2015). Estes autores propõem um novo modelo de implementação de dados enfatizando as interações entre os fluxos de informação, partes interessadas e governo. É necessário avançar na interatividade com o cidadão para que ele forneça *feedback* sobre ações do governo e/ou colaborar na elaboração de políticas públicas.

Avançando dessa forma, um governo eletrônico tem o potencial de construir relacionamentos melhores, informações e serviços de forma mais eficiente (ATTARD et al., 2015).

O estudo de Attard et al. (2015) apresenta na Figura 1 uma visão geral dos impactos positivos do governo eletrônico sobre as partes interessadas, decorrente da sistematização de outros estudos (BOVENS, 2007; LÓPEZ-AYLLÓN; ARELLANO GAULT, 2008; LOURENÇO, 2013).

Figura 1: Relação entre impactos das iniciativas de dados abertos de governo



Fonte: Attard et al. (2015, p. 414).

Como se depreende da figura acima, o acesso à informação constitui-se como a base de um governo transparente que, por sua vez, colabora para a prática da *accountability*. Assim, quanto mais transparente é o governo, maior é a capacidade da população de exigir a prestação de contas dos governantes, pois, a partir do momento que o contribuinte tem acesso, de forma transparente, às informações da arrecadação da receita pública, amplia-se a possibilidade de cobrança aos gestores pela eficiente aplicação das receitas.

Portanto, a transparência é objetivo principal do governo eletrônico. O acesso à informação coloca-se na base da transparência ao proporcionar que cidadãos detenham mais informações de interesse público e oportunidades de participação ativa no processo decisório. Por conseguinte, a transparência favorece maior responsabilização do governo sobre a coisa pública e incentivo à democracia (ATTARD, 2015).

Corroborando com os estudos de Attard (2015), Pires et al. (2019, p.76) defendem que “um dos pilares fundamentais da democracia é o acesso à informação”, pois esses elementos reunidos dão suporte para um governo democrático, partindo, inicialmente, do acesso à

informação. Nesse sentido, o cidadão, ao receber a informação, pode não compreendê-la. Ante o exposto, Zuccolotto e Teixeira (2019) comentam sobre a possibilidade de os documentos públicos estarem sendo disponibilizados para acesso ao público, porém incompreensíveis, gerando limitações para a transparência.

Krishnan, Teo e Lymm (2017) estudaram os fatores que afetam a disposição e a maturidade do governo na implementação da participação eletrônica. Os resultados indicaram que a relação entre os níveis de capital humano e de maturidade do governo eletrônico foi parcialmente mediada pela disposição de compartilhar informações, realizar consultas públicas e envolver o cidadão na tomada de decisão. Em comparação à governança, a infraestrutura de TIC e o capital humano foram determinantes. Outros fatores aparecem como influenciadores na efetivação do e-Governo, conforme reportado no Quadro 2:

Quadro 2: Fatores que influenciam a implementação do e-Governo

Estudos	Objetivo	Motivações	Desafios
Attard et al. (2015)	Analisar os dados existentes, iniciativas de governo aberto, ferramentas e abordagens, para a publicação e consumo de dados governamentais abertos	Transparência; acesso à informação; responsabilização; participação ativa dos cidadãos.	Corrupção, assistência técnica, política e jurídica, econômica e financeira, organizacional, e barreiras culturais.
Sun; Kub; Shih (2015)	Propor um novo quadro de implementação para o Governo Eletrônico 2,0.	Melhoria do desempenho, da eficiência e da eficácia do governo; mudança cultural de abertura e transparência; participação do usuário; maior colaboração.	Inclusão digital, investimento, privacidade, segurança, treinamento da equipe, obstáculos legais e políticos, falta de transparência e infraestrutura
Janowski (2015)	Apresentar a evolução do conceito de governo Digital	Tanto os impactos quanto os desafios estão associados às fases de evolução do conceito (ver descrição das fases no estudo do autor).	
Sivarajah, Irani e Weerakkody (2015)	Propor um novo quadro para a avaliação intraorganizacional na utilização de tecnologias Web 2,0 e seu impacto sobre o governo local.	Tomada de decisões; elaboração de políticas de gestão e rápida difusão de informações; transparência externa, engajamento do usuário, adoção de infraestrutura de TI, inclusive, com outras ferramentas da mídia social; maior organização.	Implementação e operacionalização da nova tecnologia; recursos humanos; gestão do tempo e da produtividade; precisão e proteção de dados.

Correa, Souza e Silva (2019)	Propor um método automatizado para avaliação de dados relacionados com o governo na web profunda.	Disponibilidade de dados abertos; transparência, <i>accountability</i> e a criação de valor através de dados públicos disponíveis a todos.	Métodos de avaliação automática de dados abertos para assegurar que os cidadãos indiquem a usabilidade e utilidade das informações obtidas.
------------------------------	---	--	---

Fonte: Elaborada pela autora (2019).

Em todos os estudos citados, a transparência surge diretamente associada ao governo eletrônico. Contudo, fornecer dados abertos não é suficiente para garantir os princípios e requisitos da transparência e do acesso à informação. É importante avaliar se a estrutura e organização dos portais eletrônicos do governo são adequadas. Lourenço (2015) avaliou o Portal Data.gov no suporte de transparência para a prestação de contas. A análise se referia ao não fornecimento de informações, quais não estão sendo fornecidas por uma determinada entidade e qual o tempo esperado e o tipo de informação a ser fornecida pela entidade.

Um estudo mais recente (CORREA; SOUZA; SILVA, 2019) com *sites* de governo das 27 capitais brasileiras, orienta para uma área emergente de pesquisa: o desenvolvimento de métodos de avaliação automática de dados abertos. Reconhecendo as limitações dos portais de dados, especialmente dos governos locais, que ainda utilizam o clássico modelo do *website*, os autores propõem um método automatizado para avaliação de dados relacionados com o governo na *deep web* (*web* profunda, numa tradução livre). Entre as limitações observadas nos portais, podem-se citar aqui, os problemas básicos de acesso e *design* da página e mecanismos reduzidos de busca. Embora seja um estudo complexo, a pesquisa contribui com a reflexão sobre a divulgação e aplicação dos dados e da infraestrutura das plataformas e *softwares*.

Para alcançar os objetivos de sua criação, os portais eletrônicos devem ser projetados de modo que todos os cidadãos, mesmo aqueles sem competências especializadas, possam usá-los para encontrar dados. Lourenço (2015) identificou que a maioria dos portais Data.gov não explicita a transparência para responsabilização pública como um de seus objetivos, pois, apesar de fornecerem uma grande quantidade de dados e funcionalidades, faltam estruturas organizacionais básicas para facilitar processos de responsabilização. Nesse sentido, o autor apresenta uma breve descrição sobre as características de avaliação da transparência online. As características são sistematizadas no Quadro 3 para melhor compreensão.

Quadro 3: Características e requisitos para análise de portais eletrônicos

Qualidade	Os dados devem ser exatos e deve-se informar com clareza qual organização é responsável pelo portal e pela qualidade das informações. Os Portais devem considerar mecanismos para chamadas externas e revisão dos processos de qualidade e sua associação com as publicações.
Integridade	Usuários podem avaliar se todas as entidades estão divulgando as informações no tempo adequado. É preciso que sejam fornecidas todas as fontes de dados governamentais e as entidades; prestação de contas das entidades e período de contrato.
O acesso e a visibilidade	Ajudar os usuários a encontrar dados necessários com mecanismos de distinção de responsabilidades, pesquisa livre, pesquisa orientada e conjuntos de dados complementares (de acordo com a característica anterior).
Usabilidade e Acessibilidade	Os Portais devem fornecer descrições claras e simples sobre os conceitos associados com os dados que estão sendo divulgados.
Atualidade	Permitir a avaliação do atraso no fornecimento de informações (data e/ou a periodicidade de publicação de dados e a atualização de versão e data de cada conjunto de dados).
Valor e Utilidade	Devem fornecer mecanismos para que os usuários informem o que está faltando e possam expressar alguma medida de valor ou utilidade dos dados divulgados.
Granularidade	Fornecer dados com o menor nível de granularidade, isto é, para cada conjunto de dados, uma indicação da sua granularidade (unidade de análise).

Fonte: Elaborado pela autora com base no estudo de Lourenço (2015).

No geral, o autor percebeu que os portais se constituem apenas como repositórios de dados ou como único ponto de acesso para uma ampla política de governo aberto. No Brasil, após a LAI, destacou-se a importância da utilidade da informação prestada e que os portais de transparência ainda têm como grande desafio garantir maior qualidade de dados. Nesse contexto, ganham ainda mais relevância os estudos sobre transparência nos governos locais. Leite e Rezende (2010), Cruz et al. (2012), Filho, Colares e Andrade (2015), Salgado e Aires (2017), Oliveira e Silva e Bruni (2019), Fraga et al. (2019), Silva Neto et al. (2019), Visentini e Santos (2020) e Baldissera et al., 2020 podem ser citados como exemplos do que se vem produzindo a partir da LAI, conforme pode ser observado no Quadro 4:

Quadro 4: Estudos empíricos locais sobre transparência pública

Estudos	Objetivo	Contribuições	Limitações
Leite e Rezende (2010)	Propor e avaliar um modelo para a gestão governamental nos maiores municípios do Rio Grande do Norte.	Adaptação e a utilização de modelos da gestão privada para o setor público.	“O estudo de caso não analisou o modelo proposto aplicado de forma integral, mas dividido por constructos” (p. 491).
Cruz et al. (2012)	Verificar o nível de transparência das informações divulgadas nos portais eletrônicos de 96 municípios incluídos entre os 100 mais populosos do Brasil e	Existe associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações.	Conclusões se restringem à amostra e ao período analisado. Faltou agregar diferentes indicadores ao modelo de investigação.

	quais características e indicadores socioeconômicos podem contribuir para explicar o nível de transparência observado.		
Filho, Colares e Andrade (2015)	Verificar se os maiores municípios mineiros estão cumprindo a LC 131/09 no que diz respeito à disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira do município, indagando assim qual o nível de transparência da gestão fiscal pública municipal nestes municípios.	Nível de transparência da gestão fiscal pública municipal estava relacionado com o tamanho populacional e com o nível de desenvolvimento econômico e social dos municípios.	Estudo realizados apenas com seis municípios do Estado de Minas Gerais.
Comin <i>et al.</i> (2016)	“Identificar o atendimento às exigências da Lei de Acesso à Informação, que se encontra em vigor desde maio de 2012, dos municípios catarinenses” (p. 25).	A Transparência Ativa não está garantindo o efetivo exercício do controle social, de forma ideal. O índice de atendimento à LAI está correlacionado, positivamente, apenas com a variável IDH-M.	Estudo dos municípios catarinenses com mais de dez mil habitantes, que, de acordo com a LAI, são obrigados a divulgar informações eletronicamente.
Bernardo, Reis e Sedyama (2017)	“Analisar, dentre um conjunto de fatores, quais os determinantes para a transparência municipal de governos de médio e grande porte do estado de Minas Gerais” (p. 279).	Há uma relação inversa entre o número de habitantes e o Indicador de Transparência Municipal (ITM), ou seja, quanto mais populoso for o centro urbano, menor é o ITM, por outro lado, quanto mais recursos financeiros o município tiver e mais alta a taxa de alfabetização for, mais transparência.	Amostra restrita ao Estado de Minas Gerais.
Salgado e Aires (2017)	Avaliar a conformidade, em relação à LAI, dos sítios eletrônicos de prefeituras do Estado do Rio Grande do Norte (RN).	Análise do governo eletrônico nas prefeituras do Rio Grande do Norte a partir da EBT.	Restrição à análise da estrutura dos portais.
Camilo, Manenti e Yamaguchi. (2018)	Detectar práticas de governança pública, através do uso dos portais eletrônicos, com relação à geração de informação à sociedade nos municípios da microrregião de Criciúma-SC.	Constata-se que o governante público não está executando suas ações em conformidade com “os princípios de governança, transparência, equidade, cumprimento das leis, prestação de contas e a conduta ética” (p. 20).	Examinaram-se apenas alguns municípios da região Sul Catarinense, impedindo generalizações no tocante a práticas de governança que almejem melhorar os aspectos da geração de informações.
Baldissera <i>et al.</i> (2018)	Analisar a visão dos Observatórios Sociais Brasileiros (OSB) acerca da qualidade, utilidade e suficiência das informações divulgadas pelos municípios, verificando se os mesmos	A qualidade das informações divulgadas pelos entes públicos não atende aos objetivos da LAI quanto à tempestividade, ao formato e à uniformidade, e ainda, as informações divulgadas não são	Percepção limitada ao Observatório Social do Brasil (OSB).

	observam que a transparência da gestão municipal reduz a assimetria informacional.	suficientes para exercer o controle social.	
Sediyama, Anjos e Felix, (2019)	Analisar a evidenciação das informações de natureza contábil, financeira e orçamentária dos municípios de Minas Gerais que declararam estado de calamidade financeira e confirmar se tais informações, de fato, permitiram ao cidadão constatar a materialidade da calamidade ora decretada.	Constatou-se que os municípios não atenderam as exigências legais, na íntegra. Procediam as justificativas apresentadas pelos gestores sobre a redução de receitas e adoção de medidas de contenção de despesas. Os gargalos da transparência são a falha na sua amplitude, a assimetria informacional e a falta de homogeneidade e tempestividade da informação.	Foram analisados apenas os municípios mineiros que decretaram calamidade financeira.
Oliveira e Silva e Bruni (2019)	Apresentar variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros a partir da Escala Brasil Transparente (EBT).	Constatou-se que as variáveis Escolaridade da população (Epop) e Receita per Capita (RPC) têm relacionamento significativo com a variável EBT, que é a <i>proxy</i> representativa da transparência pública passiva (p. 429).	“Abordagem restrita às variáveis explicativas identificadas no referencial teórico e à dificuldade para a obtenção de banco de dados e <i>proxies</i> que possam ser utilizados nas análises” (p. 429).
Fraga et al. (2019)	Apresentar o nível de transparência pública da mesorregião centro ocidental rio grandense, a partir das informações disponíveis em seus <i>websites</i> .	“associação positiva entre o nível de informações disponibilizadas nos <i>websites</i> com as receitas orçamentárias das prefeituras e o IDH” (p. 269).	Estudo com três microrregiões do estado do Rio Grande do Sul relacionando apenas tamanho do município com variáveis socioeconômicas.
Silva Neto et al. (2019)	Investigar se os municípios mais populosos do Estado de Pernambuco estão cumprindo com o que determina a legislação constitucional em relação à transparência fiscal.	“Nota-se que a transparência pública não é uma prioridade da maioria dos executivos municipais do Estado de Pernambuco com população acima de 100.000 habitantes” (p. 74).	“Não foram utilizados todos os quesitos (indicadores) de transparência contemplados nos dispositivos legais vigentes no Brasil” (p. 75).
Visentini e Santos (2020)	Investigar a regulamentação da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a realidade da transparência passiva nos 25 municípios integrantes do COREDE Missões, em seus portais eletrônicos, por meio da aplicação da Escala Brasil Transparente (EBT).	Em termos práticos, o estudo apresentou um diagnóstico da regulamentação da LAI e da atual situação da transparência passiva na gestão pública municipal no âmbito do COREDE Missões.	Mudanças de governo na maioria dos municípios que compõe a amostra, o que pode ter influenciado no atendimento aos pedidos de acesso. Outra limitação diz respeito à exiguidade de pesquisas sobre a transparência passiva e a falta de uniformidade na apresentação dos conteúdos nos portais eletrônicos.

Baldissera et al., 2020	Analisar a influência dos aspectos socioeconômicos, financeiro-orçamentários e político-eleitorais na transparência ativa e passiva dos governos locais brasileiros.	Identificação das principais variáveis determinantes do nível de transparência pública dos governos locais brasileiros.	Não inclusão de todos os municípios brasileiros em razão de inconsistências nos dados gerados pelo município.
-------------------------	--	---	---

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Apesar das limitações de cada estudo, a transparência pública no âmbito nacional e municipal constitui tema e categoria de análise, sendo os portais eletrônicos, base importante de dados de pesquisa e de informações ao gestor governamental. O uso de TIC's corrobora com a gestão informacional do ente público ao permitir que questionamentos de caráter rotineiro ou não, como em qual área setorial investir, sejam esclarecidos e venham a contribuir no processo decisório. É importante ressaltar que, na perspectiva de um governo eletrônico ou digital, as TIC's não significam apenas a modernização da administração pública ou a melhoria da eficiência de processos operacionais e administrativos, e sim, a prestação de serviços públicos e a garantia democrática da informação pública.

Portanto, não há dúvida de que os portais de transparência impulsionaram a ação de prestação de contas, mas ainda existem muitas questões a serem respondidas sobre os níveis de transparência e seus determinantes e, por isso, estudos nesse sentido devem ser sempre incentivados. Concluída essa breve exposição acerca da transparência pública, será explanada a importância da Contabilidade no contexto da gestão pública. Esse alinhamento é importante porque situa a discussão no âmbito da NGP.

2.2 CONTABILIDADE E TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

Não se pode olvidar que a relação entre transparência e gestão pública constitui um vasto campo de pesquisa com amplas possibilidades de estudo (BALDISSERA et al., 2018). Conforme estes autores, a análise bibliométrica da produção científica sobre transparência governamental demonstra que a produção e discussão são crescentes, sendo a transparência alvo de interesse de diversos pesquisadores internacionais.

A transparência define-se como um instrumento de boa governança que inspira confiabilidade em uma gestão democrática. Além disso, trata-se de um componente contra a corrupção e a favor da responsabilização em defesa dos direitos do cidadão e do interesse coletivo. Assim, uma gestão transparente denota a existência de um alinhamento entre os pressupostos que embasam a legitimidade e a *accountability* (JASHARI; PEPAJ, 2018). Dessa maneira, verifica-se que transparência, legitimidade e *accountability* são elementos complementares entre si (CAMPAGNONI et al., 2016).

Zuccolotto e Teixeira (2019) observam que o debate sobre transparência tem se tornado um assunto bastante discutido, independentemente do porte da entidade e se é de natureza pública ou privada, motivo pelo qual é considerada fundamental para a boa governança. Sediya, Anjos e Felix (2019, p. 203) defendem que “a transparência é um instrumento legitimador do controle social e da responsabilização dos gestores públicos”. Com isso, os autores ora mencionados, sustentam o entendimento de que quando ocorre assimetria informacional, ou seja, uma parte interessada possui mais informações em detrimento da outra parte, reduz-se a capacidade de controle do cidadão em relação às ações governamentais e aumenta-se a possibilidade de práticas oportunistas do governante.

A esse respeito, Grimmelikhuisen et al. (2013) asseveram que transparência corresponde à disponibilização de informações sobre uma organização. Dessa maneira, segundo tais autores, a transparência permite monitorar o funcionamento interno e o desempenho organizacional, inclusive, quanto ao cumprimento das metas propostas pela entidade. Além disso, seu estudo evidenciou os efeitos da transparência sobre a confiança e a legitimidade do governo e a redução da corrupção.

Portanto, a evidenciação de informações de natureza administrativa, social ou mesmo contábil contribui para que a população extraia informações quanto ao desempenho das ações organizacionais, colaborando, dessa forma, para a sustentabilidade financeira e para a manutenção da legitimidade da entidade perante o cenário em que se insere (AVELINO; COLAUTO; CUNHA, 2012). Na interpretação de Beuren e Söthe (2009), as normas contábeis empregam a apresentação padronizada dos relatórios contábeis contendo informações mínimas que atendam indiscriminadamente cada usuário da contabilidade. Contudo, não desestimulam a divulgação completa, e sim, a promovem no sentido de oferecer aos administradores da entidade todas as informações relevantes.

Gómez-Villegas (2009) afirma que os relatórios contábeis assumem um significativo papel dentro da instituição. Entretanto, sugere o entendimento de que a contabilidade possua uma função mais rica e complexa que supera os critérios da racionalidade econômica,

burocrática ou mercadológica, pois pode ser vista a partir da concepção de que promove valores sociais e institucionais legitimando as organizações junto a seus usuários.

Cappelli e Leite (2008), propondo um conceito sobre transparência no processo organizacional, obtiveram critérios de qualidade que atribuem à transparência: acessível, usável, informativo, entendível e auditável. Eles observaram que há uma relação de dependência entre essas qualidades quando da sua implantação em uma organização, por isso as denominaram de “Degraus da Transparência”, conforme reportado na Figura 2:

Figura 2: Qualidades da transparência no processo organizacional



Fonte: Cappelli; Leite (2008, p. 9).

Verifica-se, conforme reportado na Figura 2, que uma característica pressupõe a outra, ou seja, ao se auditar, validar ou verificar um processo, é imprescindível a compreensão e o entendimento de seus elementos que precisam estar informados corretamente, com clareza e consistência. Por sua vez, para serem informativos, os elementos processuais devem seguir parâmetros de uniformidade e apresentarem facilidade e simplicidade de uso. Entretanto, a característica que sustenta todo esse processo é denominada de “acessibilidade”, pois não há essa sequência de características se as informações não forem divulgadas e disponibilizadas ao alcance de todos. Portanto, Cappelli e Leite (2008) entendem que, para atingir a qualidade de transparente, a informação organizacional deve galgar os 5 (cinco) degraus apresentados.

Assim, o papel do princípio da transparência e responsabilização na Administração Pública é garantir os valores democráticos e o Estado de direito (JASHARI; PEPAJ, 2018). Por conseguinte, tanto a transparência como a responsabilidade constituem elementos que devem ser exigidos de forma rigorosa na execução da ação governamental (RAGA, 2013). Compreendendo essa complexidade técnica e conceitual, Heald (2006) definiu uma “anatomia da transparência”, composta por classificações quanto à direção, à variedade ao fluxo de informações, ao momento da ocorrência do fato e à sua efetividade. Quanto à direção, são apresentadas as subclassificações: vertical e horizontal.

Atribui-se à transparência vertical as modalidades “para cima” e “para baixo”. Segundo o autor, a transparência “para cima” pode ser vista sob a ótica da hierarquia ou da relação principal-agente. Esta última é explicada por Oliveira e Fontes Filho (2017) como uma relação contratual entre o principal, que é a pessoa que delega a tarefa, e o agente, que é o responsável por executá-la. A transparência “para baixo” ocorre por meio do exercício da prestação de contas à sociedade por parte dos governantes aliado ao interesse do cidadão em acompanhar os resultados da gestão pública (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2019). Por outro lado, o conceito de transparência horizontal está atrelado às direções “para fora” e “para dentro” da organização (HEALD, 2006).

Quando o subordinado hierárquico ou agente consegue analisar o que há fora da instituição, ou seja, entender e fiscalizar as ações promovidas pelas demais organizações do meio, caracteriza-se a direção “para fora”, cujo formato propicia o controle social e o controle entre os poderes (executivo, legislativo e judiciário). No entanto, a modalidade “para dentro” corresponde à transparência de modo inverso, isto é, às pessoas, físicas ou jurídicas que, estando fora da instituição conseguem identificar as ocorrências do interior organizacional, ressalvadas as de natureza sigilosa, fortalecendo, dessa maneira, as relações políticas, o controle externo e o social (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2019).

Além dessas classificações, é necessário também conhecer a definição quanto à iniciativa da transparência que pode ser ativa ou passiva, segundo Yazigi (1999). Este autor conceitua transparência ativa como a disseminação periódica e sistematizada de informações sobre a gestão pública, isto é, a obrigatoriedade dos órgãos estatais de publicar todas as informações que facilitem a avaliação de seu desempenho e a comparatividade entre os períodos. Dentre elas, destacam-se balanços, dotações orçamentárias, receitas e despesas executadas, obras e serviços licitados, folha de pagamento de servidores. A transparência passiva reflete a obrigação que o governo tem de atender ao cidadão prestando a informação requisitada, com ressalva para dados de segurança nacional e direitos de terceiros.

Na visão de Nolan Committee (1995), ocupantes de cargos públicos só podem permitir o sigilo na administração pública em casos onde o interesse público nitidamente requer. Caso contrário, todos os atos e deliberações devem ser divulgados. Raga (2013) corrobora alertando que a excepcionalidade da falta de transparência só pode ocorrer em casos de comprometimento à segurança nacional. Ainda assim, essa questão é complexa, pois se está lidando com decisões de uma política conduzida por seres humanos que, em um desvio de conduta, podem priorizar seus próprios interesses em detrimento da coletividade, o que dá margem às práticas de corrupção.

Sob este prisma, vale lembrar as estratégias de legitimidade para que a gestão organizacional ganhe, mantenha ou recupere a legitimidade: pragmática, moral e cognitiva (SUCHMAN, 1995). Primeiro, a gestão preza pelo desejo de retorno da sociedade em relação às atividades executadas. Em segundo, o desenvolvimento de uma atividade é norteador por valores sociais, morais e éticos e, em terceiro, conta-se com o apoio da sociedade para a manutenção da entidade porque há importância reconhecida da sua existência. Desse modo, buscando legitimidade, poderá haver congruência entre a conduta da gestão.

Também nesse viés, o estudo de Zuccolotto e Teixeira (2019) enfatiza a disponibilização dos relatórios e procedimentos governamentais para que os usuários possam acessá-los. Havendo ausência de compreensão do que está sendo disponibilizado, não há transparência pública. Inversamente, a clareza e a disponibilidade das informações levarão a uma maior legitimidade.

Ainda no contexto internacional, destaca-se o estudo anterior de Alt e Lowry (2010) que atribui à transparência a existência de regras na elaboração de relatórios orçamentários permitindo mais acessibilidade e confiabilidade para informação. Os autores analisaram dois modelos formais de transparência: o defendido por Besley (2006) e o aplicado por Ferejohn (1999), justificando que são menos comuns os modelos que abordam a relação entre transparência, escolhas políticas e prestação de contas. Enquanto o primeiro modelo assume que a transparência pode revelar informações sobre o tipo ou as ações do titular da política, o segundo aborda apenas um tipo de transparência e prediz que quanto mais transparente e legítimo é o governo, maior é o investimento dos eleitores por meio de impostos.

Assim, embora Alt e Lowry (2010) não tenham evidenciado que a transparência orçamentária tenha efeito direto sobre a reeleição para cargos políticos, comprovaram que o aumento da transparência ameniza o impacto negativo de impostos diante da possibilidade de reeleição de governantes. Além disso, os modelos utilizados esclareceram que o acesso à informação sobre as decisões políticas pode alterar as reações dos eleitores no momento da

escolha política. Ao mesmo tempo, a política relacionada à transparência pode atender aos interesses dos políticos e dos eleitores.

Depreende-se, então, que a transparência pública está associada à transparência orçamentária e contábil, como afirmam Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015). A primeira prevê a divulgação de natureza patrimonial e financeira, de modo sistemático e em tempo oportuno, permitindo o seu acesso pelo usuário a fim de que ele efetue, através dos balanços patrimonial, financeiro e orçamentário e da demonstração das variações patrimoniais, a avaliação da situação da entidade. A segunda visa à evidenciação sistemática e tempestiva de informações orçamentárias (orçamento público, diretrizes orçamentárias, plano plurianual, balanço orçamentário, execução da receita e da despesa, endividamento) possibilitando que a sociedade possa, além de visualizar a informação, inferir suas constatações.

Em um cenário de crescente demanda por informações transparentes, a abertura das contas públicas passou a ser vista como uma das bases da democracia representativa por admitir que a sociedade participe e monitore o processo de tomada de decisões. Na tentativa de estabelecer parâmetros para identificação da transparência, recorre-se a duas características da transparência: a visibilidade, com o grau de completude e facilidade de acesso; e a inferibilidade, verificando a capacidade de extrair deduções (HOOD, 2007).

Com isso, a contabilidade na gestão pública ganha protagonismo na ação de tornar transparentes as despesas e assegurar que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficiente. Bergmann (2012) avalia como o objetivo central da contabilidade e dos relatórios governamentais promover a *accountability*. O autor atribui à contabilidade no setor público algumas vantagens: confiabilidade na mensuração do custo, gerência de ativos e passivos, disponibilização de informações orçamentárias e contábeis padronizadas e sintonizadas com outras áreas do setor público.

Portanto, a aplicação das normas de contabilidade no setor público reflete na melhoria da qualidade e em maior alcance das informações contábeis. Também, a divulgação de informações de maneira mais completa e abrangente aumenta a responsabilidade do ente para com os usuários dessas informações (ROGOSIC; PALOS, 2017). Nesse sentido, a Lei nº 4.320/64, ou Lei do Direito Financeiro, é a base legal da Contabilidade Pública e estabelece normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes da Federação.

Em seu escopo, a Lei dispõe que a Contabilidade evidencie os fatos relacionados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial e que, perante os órgãos públicos fazendários, divulgue a arrecadação, a efetuação das despesas e gestão dos bens públicos (BRASIL, 1964). Também, os instrumentos de transparência citados pela LRF

encontram-se ligados diretamente a essas recomendações, pois tratam das peças orçamentárias, da execução da receita e da despesa e prestação de contas (BRASIL, 2000).

Ainda nesse sentido de adequação e cumprimento normativo, o Brasil vem implementando, desde 2008, normas internacionais de contabilidade nas áreas pública e privada, com a ação concluída no ano de 2010. Contudo, esse processo de reforma da Contabilidade Pública, na área governamental, deu-se de forma “mais retórica do que real”, restringindo-se à edição de normas (ANDRADE; SUZART, 2019, p. 4). A reforma em questão, apesar de ter sua abrangência nacional, centralizou-se em Brasília, sendo mais disseminada no período de 2008 a 2012 (SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017).

Conforme os autores, as entidades do setor público, inclusive dos municípios, estavam voltadas para a adoção de um novo plano de contas, de relatórios padronizados e de novas políticas contábeis, sendo todos esses procedimentos orientados pelo Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Para a execução do referido processo, adotou-se a STN como órgão central da Contabilidade, atuando na convergência entre as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), às Normas Internacionais de Contabilidade (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

De modo geral, a Contabilidade Pública recebeu novos direcionamentos para o planejamento governamental, na definição de políticas públicas e na prestação de contas (SANTOS; ALMEIDA, 2012). Ante o exposto, a convergência objetivou reduzir tais diferenças entre os países na área da Contabilidade promovendo o que se chama de harmonização e não, necessariamente, padronização, tendo em vista que cada nação tem suas peculiaridades que devem ser observadas durante todo o processo (MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011). É interessante observar que o Brasil encontra-se, ainda, na fase de adaptação e aceitação, assim como de resistência, quanto às mudanças propostas por esse modelo (DINIZ et al., 2015).

A informação contábil, para efeitos da norma Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil do Setor Público, facilita a tomada de decisão e *accountability*, porque apresenta características qualitativas que a tornam mais útil: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade (CFC, 2016). Nesse viés, Sedyama, Aquino e Lopes (2017) constataram que as prefeituras privilegiam as empresas de consultoria na operacionalização das atualizações da contabilidade em detrimento dos servidores, ou seja,

investem na terceirização de recursos, mas não capacitam a equipe interna. Por outro lado, a equipe se mantém passiva aguardando os procedimentos da empresa prestadora de serviços.

Além disso, observam-se dificuldades na conscientização dos gestores locais quanto aos benefícios do manuseio das informações contábeis para a tomada de decisões. Na área contábil, porém, as novas tecnologias aumentaram o montante de informações, cabendo, portanto, triagem para escolha apenas das que têm relevância, sob pena de comprometimento da qualidade da informação gerada (MIGUEL; SILVEIRA, 2018).

Em suma, ressalta-se a relação existente entre transparência e contabilidade e, como assegura Chan (2010), a atuação da contabilidade aplicada ao setor público, no que tange às informações financeiras, enseja o envolvimento da *accountability* com a transparência de informações. Tomando como referência o cenário municipal, Franco et al. (2014) confirmam que a transparência, em meios eletrônicos, do planejamento e prestação de contas da receita e da despesa pública contribui para a gestão fiscal e aponta que tais iniciativas revelam o esforço do gestor municipal em evidenciar as informações contábeis como meio de prestar contas ao cidadão pelos serviços públicos executados.

Dessa forma, o alinhamento entre a Lei da Transparência e a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é visto com notoriedade no próprio dispositivo legal ao impor, de forma enfática, a obrigatoriedade da disponibilização de informações para acesso público de todos os atos da administração relacionados ao lançamento e recebimento da receita pública, e os atos praticados durante a execução da despesa.

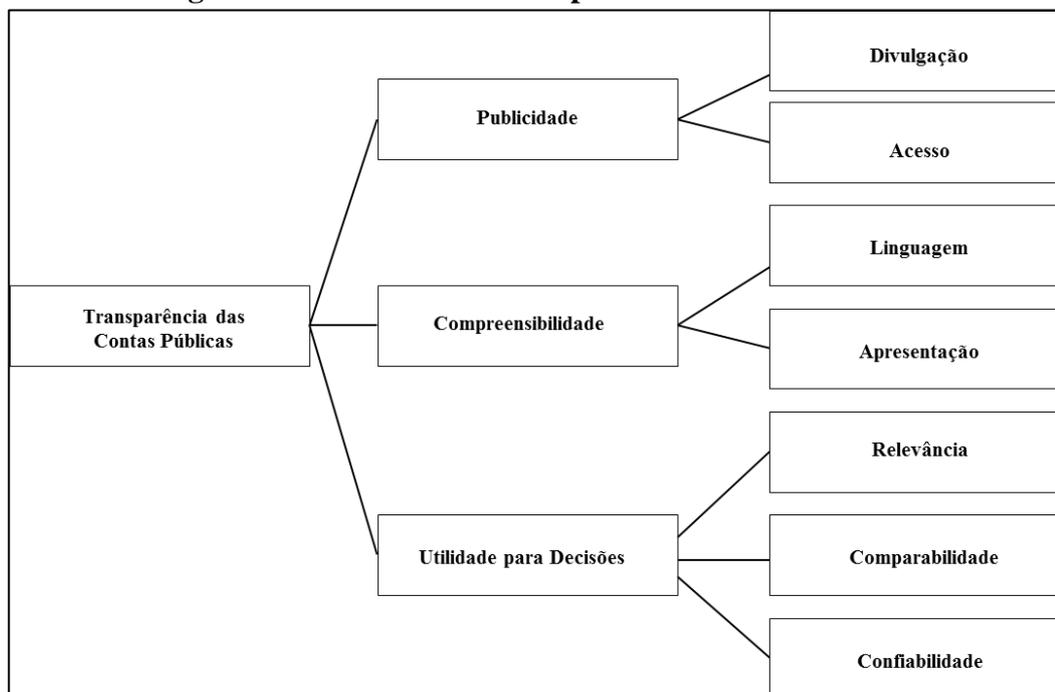
Destacam-se, nesse sentido, os mecanismos de acesso à informação a partir da iniciativa governamental, por exemplo, os sítios eletrônicos que, por disponibilizarem, através do governo, os dados para acesso público, caracterizam a transparência ativa. Já o Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), por depender da requisição de informação por parte do contribuinte, constitui-se como exemplo de transparência passiva.

Comin et al. (2016) asseguram que as supracitadas leis amparadas pela Constituição Federal efetivaram a obrigatoriedade dos entes públicos de instituir a transparência ativa. Assim, o governo eletrônico encontra-se validado por essa ação. Contudo, apenas disponibilizar as informações previstas em lei não garante a transparência, pois deve ser também colocada à disposição do público toda e qualquer informação de seu interesse (DREHMER; RAUPP, 2019).

Nesse viés, Platt Neto et al. (2007) já asseguravam que a divulgação de uma informação contábil está vinculada a características qualitativas que devem ser inerentes aos relatórios

contábeis. Por isso, sugeriram em seus estudos, o que chamaram de Elementos da Transparência das Contas Públicas, conforme reportado na Figura 3:

Figura 3: Elementos da Transparência das Contas Públicas



Fonte: Platt Neto *et al.* 2007 (p. 85)

Para os autores, primeiramente, vem a publicidade, dada a partir de vários meios de divulgação da informação e acesso por seus interessados. Em seguida, o elemento da compreensibilidade que está relacionado à forma como se apresenta a informação e amparado na concepção de adoção de uma linguagem acessível e em conformidade com a necessidade de seus usuários, exemplificados, dentre outros, pelos cidadãos, fornecedores, sindicatos, empresários, investidores e governo. E, por fim, a utilidade para decisões, elemento caracterizado pela relevância e confiabilidade da informação, além do aspecto de comparabilidade entre períodos ou entidades distintas.

Trata-se de uma ferramenta estratégica para a melhoria da eficiência e da eficácia das funções de governo e de normalização. Para tanto, as agências de governo precisam compreender melhor como as TIC's podem apoiar os seus resultados (SUN; KUB; SHIH, 2015). Nessa perspectiva, Attard *et al.* (2015) explicam que a transparência não deve ser um fim em si mesmo, mas consiste em um meio para que o governo se esforce a fornecer dados úteis que possam ser usados, reutilizados e até mesmo inovados.

Técnicas associadas ao governo eletrônico só têm efetividade junto aos cidadãos se estes contarem com a internet para terem acesso à informação e, ainda, se conseguirem efetuar a interpretação e análise das informações ora disponibilizadas, além de facilitar o processo de cobrança aos responsáveis técnicos por eventuais problemas (REIS; ALMEIDA; FERREIRA, 2018). Estudos realizados por Nascimento et al. (2019) constataram que a difusão da internet contribui diretamente para a promoção da *accountability*, para a redução da corrupção governamental e para a promoção da liberdade de expressão e participação popular nas escolhas políticas. Esses elementos reunidos, por sua vez, colaboram para a eficácia governamental.

Vale ressaltar, ainda, que, de acordo com tais estudos, a internet evidencia o papel de ênfase que tem o aspecto comportamental/cultural na interação entre a voz e *accountability* e a corrupção, tendo em vista que a participação social na escolha política, ancorada em um ambiente propício ao diálogo, à mídia e à livre expressão e associação, contribui para a redução da prática da corrupção haja vista que o eleitor tem nas mãos o poder de punir o governante impedindo sua reeleição.

Também nesse sentido, Attard et al. (2015) avaliaram sistematicamente as iniciativas de dados abertos de governo e identificaram-nas como uma política preventiva à corrupção e como oportunidade de uso das informações disponíveis para identificação de padrões de dados e criação de novos serviços que podem, inclusive, serem comercializados. Conforme os autores, a participação dos usuários agregando valor e atuando nos processos de tomada de decisão fortalecem a abertura de dados governamentais. Portanto, a transparência e a corrupção são motivações para as iniciativas de abertura de dados públicos, ao mesmo tempo em que a corrupção aparece como principal problema que as ameaça.

Assim, de forma espontânea ou impositiva, a inovação tecnológica modificou o formato do relacionamento entre o Poder Público e a sociedade civil, pois a complexidade das ações da administração pública, cada vez mais crescente, tem impulsionado a adoção e acomodação de técnicas já usadas pela iniciativa privada na tentativa de identificar soluções inovadoras frente aos problemas vivenciados no setor público (BALBE, 2010).

Dentre as mudanças acarretadas pela inovação tecnológica está a cobrança por maior efetividade da política governamental, além de mais transparência e eficiência na prestação do serviço público. Com a informatização de suas ações, o governo deve ampliar os canais de comunicação com os usuários, estimulando um processo de governança eletrônica (GELLATI; SOUSA; SILVA, 2015).

Portanto, a prestação de um serviço público pautado nos critérios de eficiência, eficácia e efetividade apontam para a renovação e modernidade da gestão pública com um modelo mais

voltado para a democratização do acesso à informação e transparência. Para tanto, a TIC surge como mecanismo de participação do cidadão e aprimoramento das técnicas de gestão. No âmbito municipal, por exemplo, o uso das TIC's coopera para a ampliação do acesso a uma informação mais atualizada e, sobretudo, para a construção de um modelo de gestão mais participativo (SILVA NETO et al., 2019).

Diante disso, considera-se oportuno enfatizar na presente pesquisa a relação entre a transparência e o acesso à informação, uma vez que este está intimamente ligado aos avanços tecnológicos na Administração Pública como prática de governança e de cumprimento do papel do Estado com a utilização de meios eletrônicos.

2.3 TEORIA DA LEGITIMIDADE E SUA INFLUÊNCIA NA CONTABILIDADE PÚBLICA

Sabendo que a diversidade de teorias científicas já consolidadas ou em desenvolvimento tem como uma de suas funções a abstração da realidade, como afirma Dias Filho (2012), é oportuno que novos estudos reconheçam a influência de seus princípios para melhor orientar-se na elucidação de suas questões de pesquisa.

Nesse sentido, Magalhães et al. (2013), ao efetuarem uma análise das principais teorias relacionadas à divulgação de informações por meio da *internet* (*Internet Financial Reporting - IFR*), obtiveram um quadro teórico demonstrando a correlação entre as teorias que abordam os fatores econômicos, as que tratam da mudança institucional e as que versam sobre a difusão da inovação. São elas: a teoria da legitimidade, da agência, da sinalização, dos *stakeholders*, da difusão da inovação e da teoria institucional. Com a pesquisa, observou-se que essas teorias estão relacionadas entre si e que se apoiam na tentativa de melhor explicar a prática da divulgação de informações.

Conforme o entendimento de Beuren e Söthe (2009), embora, ainda em desenvolvimento no campo científico, a Teoria da Legitimidade vem se consolidando como um dos norteamentos atuais e promissores para os estudos em organizações públicas e na área contábil. Para Lindblom (1997), essa teoria é uma das mais utilizadas na análise do comportamento de uma entidade que defende a responsabilidade social em suas ações. O autor a define como uma “condição ou status que existe quando o sistema de valores da entidade é congruente com o sistema de valores da sociedade em que está inserida” (p. 2).

Dentre os objetivos desta teoria citam-se: descrever os relacionamentos entre a entidade e a sociedade; explicar o que leva a entidade a promover divulgações sociais e ambientais; apresentar como a instituição faz uso de estratégias de legitimidade e; determinar a influência das divulgações sociais e ambientais sobre o público em geral. A sobrevivência de uma organização depende também do desenvolvimento e manutenção da reputação da sua imagem, pois, em casos em que a organização enfrenta pressões midiáticas negativas pode se apoiar nas ações de cunho ambiental como estratégia para recuperar sua legitimidade (LINDBLUM, 1997).

Entende-se legitimidade como uma percepção ou pressuposto de que as ações de uma entidade são desejáveis e/ou apropriadas para determinado sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições (SUCHMAN, 1995). Assim, existe simbolicamente uma relação contratual entre a organização e a sociedade. Dowling e Pfeffer (1975) já apresentavam, em seus estudos, a importância da comunicação como instrumento para a legitimidade social, uma vez que permite que as práticas corporativas estejam em consonância com os valores e costumes adotados pelos segmentos sociais.

Nesse contexto, observa-se que os estudos sobre legitimidade reforçam a convergência das atividades organizacionais para o conjunto de normas vigentes na coletividade. A legitimidade organizacional tem se mostrado um fator essencial na obtenção de êxito no desempenho da entidade. Para assegurar a legitimidade, a administração do ente deve incentivar o uso de um sistema de comunicação capaz de emitir as informações para os diversos setores, permitindo melhorar a legitimidade junto aos *stakeholders* e acompanhar o desempenho dos colaboradores e demais usuários da organização (PRADO-ROMAN; DIEZ-MARTIN; BLANCO-GONZALEZ, 2020)

Cormier, Gordon e Magnan (2004), por exemplo, explicam a importância da congruência entre os objetivos da sociedade e os da organização, destacando que é imprescindível o conhecimento da sociedade sobre a ação que foi adotada pela entidade. Dias Filho (2012) defende a existência de um contrato entre a organização e a sociedade para a qual direciona seus serviços. Dessa forma, a entidade, na visão do autor, ao exercer seu trabalho, estaria atenta às questões culturais, valores e crenças para alinhar-se aos anseios, à conduta e ao conjunto normativo defendidos pela sociedade onde atuam.

Como afirma Suchman (1995), a legitimidade não se dá de forma individualizada, e sim, coletiva, pois reflete determinada congruência entre a conduta da entidade que busca legitimação e as crenças vivenciadas pelo grupo social no qual está inserida. O autor ressalta a diferença entre dar continuidade às ações organizacionais ou preocupar-se, sobretudo, com a

sua credibilidade, destacando, ao mesmo tempo, uma relação mútua entre ambas. Inclusive, destaca que o êxito na busca pela legitimidade depende dos esforços para essa finalidade e que a legitimação das ações contribui para a estabilidade da organização no âmbito social.

Dowling e Pfeffer (1975) observam que as organizações objetivam congruência entre os valores sociais que defendem e as normas de comportamento aceitável no sistema a que pertencem. Se esses dois itens são congruentes, fala-se em legitimidade organizacional. Porém, quando existe disparidade real ou potencial entre os valores sociais assumidos pela entidade e as normas comportamentais, surge uma ameaça à legitimidade da organização. Essas ameaças podem vir na forma de sanções legais, econômicas ou sociais.

Pires et al. (2019) entendem que a ausência de transparência na estratégia governamental enseja em descumprimento aos princípios que elevam a democracia e pode desencadear problemas como enfraquecimento organizacional reduzindo a sua credibilidade perante a sociedade. Em vista disso, conforme Beuren, Gubiani e Soares (2013), as organizações se encontram em um espaço que requer a definição de estratégias com vistas à garantia de sua sobrevivência e legitimidade. O fato é que as instituições influenciam a sociedade e, ao mesmo tempo, estão submetidas a anuências e críticas da própria sociedade.

Segundo os autores, o processo de aceitação das organizações por parte da sociedade encarrega-se de passá-las da condição de legitimação para o de legitimidade, e a organização esforça-se para mantê-la ou recuperá-la em situações de ameaça de perda. Gibaut e Dias Filho (2016) asseveram que, de acordo com a Teoria da Legitimidade, as instituições adotam práticas de *cunho social* a fim de assegurar sua continuidade, presumindo que o porte da empresa e seu grau de interesse pelas questões sociais e ambientais são diretamente proporcionais ao *disclosure* de suas ações.

Os autores ainda, afirmam que é evidente o aumento da cobrança da sociedade por condições de vida de caráter mais sustentável, especialmente, às entidades de maior representatividade no contexto socioeconômico, justificada, inclusive, pela força midiática que essas entidades possuem. Diante disso, Puron-Cid e Bolívar (2017) argumentam que os governos locais também devem enfatizar mais a transparência das informações sobre execução financeira.

Nesse cenário, as estratégias de legitimidade, identificadas por Suchman (1995), fornecem elementos importantes para a compreensão do papel da área contábil na sociedade. Na concepção de Puron-Cid e Bolívar (2017), a informação contábil passa a ser reconhecida como insumo básico na composição de determinantes institucionais, políticos, sociais,

econômicos e organizacionais da gestão pública porque influencia na tomada de decisões governamentais e, conseqüentemente, na legitimidade da gestão.

Assim, estudos sobre a Teoria da Legitimidade e as demonstrações contábeis (BEUREN; SÖUTHE, 2009; ARAUJO, 2014; ARAÚJO; MIRANDA; LAGIOIA, 2015; PURON-CID; BOLÍVAR, 2017) demonstram a correlação entre os aspectos contábeis e determinantes socioeconômicos e políticos. No âmbito da Ciência Contábil, as demonstrações contábeis correspondem aos mais importantes instrumentos que permitem à Contabilidade o cumprimento do papel de fornecer informações relevantes e fidedignas no processo decisório.

É objetivo das demonstrações contábeis prover informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, além de apresentar os resultados da atuação da administração e sua capacidade de prestar contas quanto aos recursos que lhe foram confiados (FIPECAFI, 2013). Nesse aspecto, como já asseguravam Dantas et al. (2005), evidenciar uma demonstração contábil não condiz, simplesmente, com a sua divulgação, mas requer que esta apresente suas informações qualificadas e pautadas na clareza.

Com relação ao conceito de legitimidade, a ciência contábil não faz restrição a seu papel de proporcionar credibilidade às informações institucionais. É salutar para a entidade ter o conhecimento sobre o que os usuários da informação contábil e toda a sociedade pensam a seu respeito, pois, munida desse tipo de dado, a organização pode definir estratégias a fim de atender as expectativas e anseios de seus *stakeholders* fortalecendo, dessa forma, a ideia de que é essencial a comunicação entre as partes relacionadas (ABREU, 2015).

É o caso, por exemplo, do setor petrolífero. Empresas desse segmento tornam públicas as informações ambientais a fim de acolher as necessidades de seus *stakeholders*, sobretudo, os que possuem investimentos no mercado financeiro. Tais instituições buscam manterem-se legítimas atendendo aos anseios de seus investidores, porém, para garantir sua estabilidade no mercado, firmam critérios de transparência de suas atividades e o balanceamento entre as áreas ambiental e econômica (CORREA; GONÇALVES; MORAES, 2015).

Por outro lado, entidades governamentais recorrem à evidenciação contábil de natureza compulsória e voluntária para atender as cobranças dos órgãos fiscalizadores, facilitando o controle social sobre a gestão, expandindo ou reavendo a legitimidade de suas ações e reduzindo o custo político e a probabilidade de perda da legitimidade. Ao mesmo tempo, a organização deve sempre demonstrar à sociedade sua importância legitimando suas obras como cumprimento do contrato social que há entre ambas (BEUREN; SÖTTHE, 2009).

Araújo, Miranda e Lagioia (2015) apontam que os governos estaduais nordestinos não manifestam preocupação com sua legitimação. Porém, comparando com pesquisa de opinião

pública, os que mais e melhor divulgam os relatórios contábeis em seus portais eletrônicos, são os que contam com as melhores avaliações. Isso indica sinais de que há uma relação entre o nível de divulgação e a avaliação positiva por parte da coletividade.

O referido estudo foi realizado distinguindo as evidenciações compulsórias, sob a ótica das exigências da Lei nº 9.755/1998 (dispõe sobre a criação de “homepage” na “Internet” para divulgação de informações) e da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Ao relacionar custos políticos e relatórios contábeis, o estudo elucidou a questão entre legitimidade e transparência pública municipal, concluindo que os níveis de evidenciação e as características qualitativas de compreensibilidade e fidedignidade precisam ser melhorados.

Em vista disso, ao se discutir nível informacional, faz-se pertinente considerar a visão de Hendriksen e Van Breda (1999), cujo entendimento aborda que o excesso e a falta de informações são igualmente prejudiciais. Nessa ótica, o nível de divulgação deve estar atrelado aos modelos desejáveis, podendo ser discriminados a partir de três concepções: divulgação adequada, justa e completa. A primeira pressupõe a publicação mínima possível para que os relatórios não sejam considerados enganosos. A segunda reputa aos seus usuários de forma igualitária, enquanto a terceira indica a publicação de todas as informações relevantes que, segundo o CPC 00 (R1) (2011) são todas aquelas que possuem a capacidade de fazer a diferença na tomada de decisões.

Na prática, as informações que as organizações atualmente se preocupam em divulgar, não se limitam às questões financeiras, haja vista que, desde os anos 1980, vem crescendo o interesse pela contabilidade socioambiental e, nesse sentido, a Teoria da Legitimidade tem contribuído para a expansão do processo de divulgação das informações ambientais. Porém, é algo ainda tímido quando comparado ao longo histórico de produção de dados financeiros por meio da contabilidade. Isso demonstra que avanços devem ser dados no quesito informacional, priorizando formas de apresentação mais claras e adoção de características qualitativas (EUGÊNIO, 2010).

Nesse contexto, ressalta-se a responsabilidade social, que, apesar de não se constituir propriamente como uma decisão espontânea da organização, está apoiada no conceito de legitimidade, pois, na ânsia pela legitimação de seus projetos, a instituição enaltece ações de responsabilidade social em prol do reconhecimento sociopolítico pelos grupos (FRANCO RUIZ, 2015). É importante destacar que, no caso das empresas, uma vez diagnosticada a incapacidade da gerência de conquistar a legitimidade de suas ações, surgem pressões dos grupos sociais, podendo, em último caso, sofrer intervenção do governo através, por exemplo,

da regulação tributária e limitações legais. Tais medidas originam custos que podem ser incentivos pela busca de legitimidade sob o ponto de vista econômico (ROVER et al., 2012).

Diante do exposto, a relação entre a Teoria da Legitimidade e a Contabilidade Aplicada ao Setor Público pode ser observada a partir da adoção, feita pela Contabilidade, de meios de evidenciação para informações corporativas, considerando uma relação contratual entre a organização e a sociedade civil. Ainda, há de se considerar o fato de que a evidenciação das informações contábeis torna mais ágil e eficiente o processo decisório se as informações forem expostas de forma clara e evidente. Por outro lado, o acesso a informações sobre os níveis de evidenciação permite aos usuários da informação contábil conhecerem a capacidade da organização de honrar seus compromissos.

A abordagem teórica da legitimidade prevê que as informações sejam completas para os cidadãos, ou seja, para alcançar um nível máximo de transparência, devem ser criados instrumentos de participação do cidadão. Por conseguinte, a teoria propõe que quando os cidadãos desempenham um papel ativo na tomada de decisão, as entidades locais divulgarão mais e melhor suas informações (GARRIDO-RODRÍGUEZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ; ZAFRA-GÓMEZ, 2019).

Sob essa ótica, convém reforçar que, para conquistar a legitimidade e a transparência, a instituição pública ou privada deve divulgar informações qualitativas e quantitativas compreensíveis aos usuários. É também nesse sentido que se relaciona a transparência pública municipal e seus determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos e o acesso à informação a partir de meios eletrônicos. Portanto, a manutenção ou recuperação da legitimidade recebe influência direta dos níveis de transparência da gestão.

Desse modo, em razão de ensejar em adequação e conformidade a normas vigentes como forma de validar um fato, justifica-se também a contribuição da Teoria da Legitimidade no processo de transparência contábil e pública. Com base nesse aporte teórico, foram estruturadas as demais etapas da pesquisa. A seguir, são detalhados os determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos deste estudo, bem como as hipóteses, os quais ajudarão a compreender os capítulos e seções subsequentes.

2.4. DETERMINANTES E VARIÁVEIS DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA MUNICIPAL

Conforme explanado até aqui, este estudo partiu do pressuposto de que a transparência pública municipal é influenciada por variáveis socioeconômicas, contábeis e políticas. O Quadro 5 ilustra as variáveis explicativas para a transparência pública. Tais variáveis já foram abordadas em estudos empíricos semelhantes e, por isso, também adotadas nesta pesquisa, inclusive, na definição das hipóteses do estudo. Assim, a partir do delineamento apresentado no quadro a seguir, detalham-se também as hipóteses desta pesquisa.

Quadro 5: Determinantes e variáveis da transparência municipal analisados neste estudo

Determinantes da Transparência	Variáveis Independentes	Estudos empíricos	Hipóteses (H)
Socioeconômicos	IDH municipal IDH renda PIB <i>per capita</i> Taxa de Ocupação da População	Puron-Cid e Bolívar (2017); Brocco et al. (2018)	H1: Municípios com maior desenvolvimento socioeconômico ofertam mais informações aos cidadãos.
	Escolaridade da população (Epop)	Bernardo; Reis e Sediya (2017); Oliveira e Silva e Bruni (2019)	H2: Municípios com maiores taxas de alfabetização divulgam mais suas informações.
Contábeis	Receitas Orçamentárias Receita Per Capita (RPC) Investimentos Despesas Orçamentárias	Brocco et al. (2018); Fraga et al. (2019)	H3: Existe relação positiva entre receitas e despesas orçamentárias das prefeituras e nível de transparência municipal.
Políticos	Ideologia do Partido (Direita, Esquerda e Centro);	Tavares e Cruz (2017); Tejedo-Romero e Araujo (2018); Spac, Voda e Zagraban (2018); Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019)	H4: O nível de transparência aumenta de acordo com o perfil do gestor e a ideologia do partido.
	Perfil do Gestor (Gênero, Escolaridade, Político de Carreira, Advogado, Experiência de Gestão, Idade)	Bearfield e Bowman (2017); Tavares e Cruz (2017); Spac, Voda e Zagraban (2018); Oliveira e Silva e Bruni (2019)	
	Participação Popular (audiências e consultas públicas, orçamento participativo)	Benito et al. (2018); Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019)	H5: Os municípios com maior nota de transparência ativa e passiva apresentam um maior nível de transparência.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Após apresentação dos determinantes, variáveis e hipóteses de estudo, segue-se com a explanação dos mesmos. Os determinantes são descritos em conformidade com as variáveis e o desenvolvimento teórico que orientou as hipóteses.

2.4.1 Determinantes socioeconômicos

Os determinantes socioeconômicos são representados pelos indicadores das necessidades sociais e econômicas de uma sociedade e orientam quais áreas o governo deve dar maior atenção nas suas ações. Em geral, os que se destacam são saúde, educação e renda (LIMA; DINIZ, 2016). Neste estudo, esses indicadores foram definidos pelas seguintes variáveis independentes: IDH municipal, IDH renda, *PIB per capita*, Taxa de Ocupação da População para **H1** e Escolaridade da população (Epop) para **H2**.

Puron-Cid e Bolívar (2017) identificaram PIB, IDH e taxa de emprego como variáveis influenciadoras do bem-estar dos cidadãos. Para os autores, essas variáveis são atributos principais para o desenvolvimento do governo digital, da transparência e da responsabilização pública. Isto significa também que os municípios com maior desempenho socioeconômico detalham mais suas informações do que aqueles com médio ou baixo desempenho. Essas conclusões tiveram como base uma amostra de 184 municípios com mais de 100 mil habitantes no México, e uma análise fatorial das variáveis, bem como uma análise de conteúdo dos sites para recolher dados sobre divulgação financeira. Evidenciou-se uma associação positiva na divulgação dos relatórios.

Para verificar quais fatores socioeconômicos podem explicar o nível de transparência dos municípios, Brocco et al. (2018) construíram um conjunto de 36 itens referentes à gestão pública municipal. Uma das variáveis explicativas analisadas foi o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), que tem como objetivo acompanhar o desenvolvimento humano, econômico e social dos municípios. Os resultados do modelo de regressão linear múltipla indicaram que, dentre as variáveis adotadas, apenas o IFDM explicou o nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul.

A partir do exposto, verifica-se que os municípios com melhores determinantes socioeconômicos tendem a apresentar mais detalhadamente suas informações públicas, o que norteou a definição da primeira hipótese de estudo: **H1** - *Municípios com maior desenvolvimento socioeconômico ofertam mais informações aos cidadãos.*

Ainda nesse conjunto de determinantes, destacou-se a variável **escolaridade da população** por presumir-se que cidadãos com maior nível educacional possuem melhores condições de acompanhar a divulgação das informações públicas. Nesse sentido, os estudos de

Bernardo, Reis e Sedyama (2017) e Oliveira e Silva e Bruni (2019) orientaram a definição da segunda hipótese de estudo: **H2 - Municípios com maiores taxas de alfabetização divulgam mais suas informações.**

Bernardo, Reis e Sedyama (2017) selecionaram os 66 municípios de médio e grande porte do estado de Minas Gerais e desenvolveram o estudo em duas etapas: 1) construção do Indicador de Transparência Municipal (ITM) a partir dos portais eletrônicos municipais; 2) identificação dos fatores que condicionavam o valor do ITM obtida em diversas bases: (IBGE), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan), CGU, Portal da Transparência, entre outras. Os resultados comprovaram relação positiva entre o grau de instrução da população e o ITM.

O estudo de Oliveira e Silva e Bruni (2019) analisou a transparência pública passiva nos municípios brasileiros a partir da EBT. Por meio de uma amostra aleatória de 1.133 municípios, foram realizadas análises bivariadas e multivariadas. Os resultados descritivos revelaram correlação significativa entre a transparência passiva e a escolaridade da população, bem como a receita *per capita* e a idade da população. Portanto, a Epop apresentou relação positiva com a EBT analisada.

A seguir é apresentada uma síntese das correlações esperadas sobre a influência dos determinantes socioeconômicos e suas variáveis independentes no nível de transparência municipal segundo os estudos empíricos aqui elencados.

Quadro 6: Síntese correlacional dos determinantes socioeconômicos e o nível de transparência municipal

Hipóteses	Variáveis Independentes	Estudos empíricos	Associação
H1: Municípios com maior desenvolvimento socioeconômico ofertam mais informações aos cidadãos	IDH municipal IDH renda PIB <i>per capita</i> Taxa de Ocupação	Puron-Cid e Bolívar (2017); Brocco et al. (2018)	Positiva *Positiva para IFDM
H2: Municípios com maiores taxas de alfabetização divulgam mais suas informações	Escolaridade da população (Epop)	Bernardo; Reis e Sedyama (2017) Oliveira e Silva e Bruni (2019)	Positiva Positiva

* Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM).

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa teórica (2019).

Observa-se a predominância de correlação positiva das variáveis independentes que aqui compõem os determinantes socioeconômicos. O destaque para a associação de Brocco et al. (2018) se dá em razão da significância positiva apenas para o IFDM na variável dependente estudada NT (Nível de Transparência) que orientou aquela pesquisa.

2.4.2 Determinantes contábeis

Os determinantes contábeis se relacionam com o planejamento do gasto público e com a LRF que constitui um instrumento de transparência pública (BRASIL, 2000). Neste estudo, compõem esses determinantes, as variáveis independentes relacionadas às receitas, investimentos e despesas dos municípios. Entende-se que essas variáveis contábeis podem influenciar no nível de transparência pública e a adequação dos municípios à LAI.

A seleção das variáveis **Receitas orçamentárias** e **RPC** foi obtida nos estudos de Brocco et al. (2018) e Fraga et al. (2019). O primeiro estudo foi realizado com 43 municípios acima de 50 mil habitantes do Estado do Rio Grande do Sul. A partir de um índice de 36 itens construído com base na LRF e na LAI e de uma análise de regressão linear múltipla, identificou-se uma relação significativa entre o nível de transparência e a receita arrecadada pelo município. Fraga et al. (2019) realizaram uma análise dos *websites* de 31 municípios da Mesorregião Centro Ocidental Rio-Grandense a partir dos índices de *Disclosure* (ID). Este índice corresponde à disseminação de informação relevante e confiável sobre a situação física e financeira do município.

O estudo identificou que apenas o IDH e as receitas orçamentárias apresentaram correlação significativa com o ID. Constatou-se, então, que ainda que de forma moderada, há associação positiva entre o nível de informações disponibilizadas nos *websites* com as receitas orçamentárias das prefeituras, o que vai ao encontro de estudos anteriores (AVELINO et al.; 2011; QUEIROZ et al., 2013) citados por Fraga et al. (2019).

Fraga et al. (2019) explicam ainda que essa conclusão também deve considerar as dificuldades dos municípios de pequeno porte, que possuem, geralmente, condições administrativas limitadas na elaboração de relatórios. Portanto, esses municípios, em relação

aos maiores, apresentam importantes diferenças e limitações na divulgação de informações financeiras. Com base nisso, a **H3** indica que *existe relação positiva entre receita orçamentária das prefeituras e nível de transparência municipal*. A síntese dos estudos empíricos que embasaram essa hipótese é apresentada no Quadro 7:

Quadro 7: Síntese correlacional dos determinantes contábeis e o nível de transparência municipal

Hipóteses	Variáveis Independentes	Estudos empíricos	Associação
H3: Existe relação positiva entre receitas e despesas orçamentárias das prefeituras e nível de transparência	Receitas orçamentárias Receita Per Capita (RPC)	Brocco et al. (2018);	Positiva
	Investimentos Despesas Orçamentárias	Fraga et al. (2019)	Positiva

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa teórica (2019).

Os estudos apresentados identificaram os determinantes contábeis como significativos na transparência pública municipal, levando ao pressuposto de que a condição financeira dos municípios e a transparência fiscal exercem forte influência na legitimidade da gestão, embora ainda não se tenha avançado satisfatoriamente na clareza das informações públicas e na participação eletrônica. A essas questões estão associados também os determinantes políticos que serão apresentados adiante.

2.4.3 Determinantes políticos

Os determinantes políticos têm sido cada vez mais inclusos nos estudos sobre transparência pública por estarem diretamente associados à tomada de decisões e, conseqüentemente, à legitimidade da gestão. Verifica-se uma comum associação com os determinantes contábeis, relacionando-se a transparência orçamentária com os custos políticos. Inicialmente, baseiam esse entendimento, por exemplo, as discussões de Suchman (1995), Beuren e Söuthé (2009), Alt e Lowry (2010), Puron-Cid e Bolívar (2017).

A partir dessa concepção, foram elencados outros estudos que ajudaram a selecionar as seguintes variáveis independentes: Ideologia do Partido (Direita, Esquerda, Centro) e Perfil do Gestor (Gênero, Escolaridade, Político de Carreira, Advogado, Experiência de Gestão, Idade) para **H4** e Participação Popular (audiências e consultas públicas, orçamento participativo) para **H5**.

A **ideologia do partido** e o **perfil do gestor** se encontram frequentemente associados nos diversos estudos sobre o tema da transparência pública. Por exemplo, Tavares e Cruz (2017) investigaram se a transparência é impulsionada pela liderança, capacidade e outras características políticas dos próprios governos locais ou se depende de aspectos sociais, culturais ou outros fatores da comunidade local. O estudo utilizou os resultados do ITM divulgados nos sites oficiais dos governos locais de todos os municípios portugueses. Os resultados apontaram níveis mais baixos de transparência nos municípios com menos autonomia financeira, administrados por prefeitos do gênero masculino e com um número maior de mandatos consecutivos, bem como maiores margens de vitória.

Bearfield e Bowman (2017) incluíram nas suas variáveis de estudo a competição política (candidatos divididos por assento) e o profissionalismo administrativo (mestrado e anos de gestão) para avaliar os sites de 200 governos municipais no Texas. Os autores identificaram que transparência e competição política possuem correlação positiva nas cidades maiores, enquanto que nas cidades menores, prevalece o profissionalismo administrativo.

Tejedo-Romero e Araujo (2018) pesquisaram os fatores que influenciaram a divulgação de informações nos municípios espanhóis em 2008 e 2014. Em um total de 200 municípios estudados, o número de municípios, a gestão fiscal, o acesso da população à internet, a ideologia política do município e o projeto da ideologia do partido tiveram um impacto significativo no nível de transparência municipal. Spac, Voda e Zagravan (2018) realizaram uma pesquisa com todos os 2.928 municípios na Eslováquia. Seus resultados não indicaram significância nas diferentes posições ideológicas, mas, ao contrário de pesquisas anteriores, encontraram relações entre municípios governados por mulheres e maior adequação às leis sobre transparência pública.

Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019) também não encontraram evidências significativas de que a ideologia política do partido influencia a transparência pública, o que os levou a refutar sua hipótese inicial. O estudo abordou 395 municípios espanhóis com população superior a 20.000 habitantes no ano de 2015 e avaliou o índice de transparência bidimensional (IPV).

Oliveira e Silva e Bruni (2019) discutiram transparência passiva a partir da EBT com uma amostra aleatória de 1.133 municípios. Entre as suas hipóteses de estudo, encontravam-se a escolaridade do gestor municipal e da população possuindo relação positiva com a transparência pública passiva e a idade do gestor; a idade da população apresentou relação inversa, isto é, quanto menor a idade do gestor e da população, maior o nível de transparência pública passiva. As análises bivariadas e multivariadas refutaram a relação entre a transparência pública passiva e o perfil do gestor quanto à idade e escolaridade. Com base no exposto, considerou-se a seguinte hipótese (**H4**): *O nível de transparência aumenta de acordo com o perfil do gestor e a ideologia do partido.*

Para **H5** (*Os municípios com maior nota de transparência ativa e passiva apresentam um maior nível de transparência*) foram consultados os estudos de Benito et al., (2018) e Garrido-Rodríguez; López-Hernández e Zafra-Gómez (2019). Nesse sentido, elegeu-se a variável participação popular que ainda tem aparecido de maneira tímida nas pesquisas sobre transparência pública municipal e sua discussão está quase sempre associada aos estudos sobre corrupção ou legitimidade da gestão. Um dos aspectos que pode contribuir para isso é a dificuldade em obter informações claras sobre processos participativos nas gestões municipais. Benito et al. (2018) reforçam que a participação popular é um fator crucial para a transparência pública porque atua preventivamente contra a corrupção.

No estudo dos autores supracitados, com uma amostra de 358 municípios espanhóis com mais de 20.000 habitantes no período de 2004 a 2009, utilizou-se como indicador de corrupção o total de casos de corrupção urbana (relatados na imprensa online) em cada município. Os resultados indicaram que salários relativamente mais altos não reduzem os estímulos à corrupção enquanto a perspectiva de reeleição pode diminuir esses estímulos. Aliado a isso, outros fatores como o nível de renda, educação e as receitas afetam a corrupção. O nível de escolaridade, nesse caso, apresentou coeficiente positivo e significativo, pois a participação dos cidadãos no monitoramento da gestão é influenciada pela educação.

Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019) tiveram como uma de suas hipóteses sobre transparência no governo local espanhol, o indicativo de que quanto maior o nível de participação do público na tomada de decisões municipais, maior o nível de transparência. Seus resultados confirmaram sua hipótese e sua discussão de acordo com a teoria da legitimidade indicando relação positiva entre participação dos cidadãos, existência de mecanismos de participação e maior nível de transparência. Além disso, destacam-se a estrutura e clareza das informações nos portais eletrônicos. Essa correlação entre determinantes políticos

e nível de transparência pública municipal é sintetizada no Quadro 8 a partir das variáveis independentes e dos estudos correlatos.

Quadro 8: Síntese correlacional dos determinantes políticos e o nível de transparência municipal

Hipóteses	Variáveis Independentes	Estudos empíricos	Associação
H4: O nível de transparência aumenta de acordo com o perfil do gestor e a ideologia do partido.	Ideologia do Partido (Direita, Esquerda e Centro);	Tejedo-Romero e Araujo (2018); Spac, Voda e Zagrapan (2018); Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019)	Positiva Positiva Negativa Negativa
	Perfil do Gestor (Gênero, Escolaridade, Político de Carreira, Advogado, Experiência de Gestão, Idade)	Bearfield e Bowman (2017); Tavares e Cruz (2017); Spac, Voda e Zagrapan (2018); Oliveira e Silva e Bruni (2019)	Positiva Positiva Positiva Negativa
H5: Os municípios com maior nota de transparência ativa e passiva apresentam um maior nível de transparência e legitimidade.	Participação Popular (audiências e consultas públicas, orçamento participativo)	Benito et al. (2018); Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019)	Positiva Positiva

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa teórica (2019).

Como se pode observar, os estudos empíricos apresentaram associações diferentes para ideologia do partido, enquanto o perfil do gestor foi apontado positivamente pela maioria dos estudos consultados. Assim, parece ser uma variável interessante para aprofundamento pela sua significância e presente associação à variável da ideologia do partido. É possível que pesquisas mais específicas sobre o perfil do representante municipal possam ajudar a entender os aspectos propulsores da transparência e da legitimidade da gestão.

Em paralelo, a variável participação popular ainda é desafiadora porque sua identificação depende das informações sobre a efetivação de estratégias participativas nos governos municipais. Neste estudo, foram pesquisados os portais municipais e notícias relacionadas a audiências e consultas públicas e/ou orçamento participativo. Diante do exposto, acredita-se que a correlação dos estudos empíricos sobre determinantes de transparência municipal e os dados desta pesquisa pode oferecer um panorama do que influencia o resultado

para o *ranking* definido pela EBT 2018. Para tanto, o próximo capítulo apresenta os procedimentos para a coleta e análise dos dados.

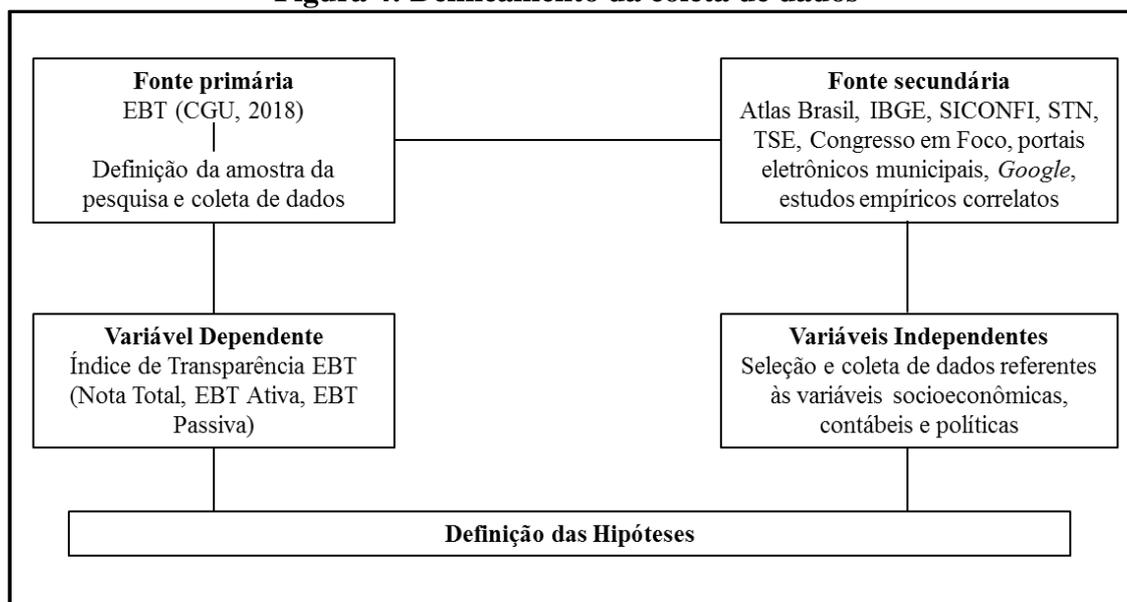
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Conforme o exposto, a presente dissertação aborda a questão da transparência pública em municípios brasileiros, recorrendo a potenciais variáveis explicativas de foro socioeconômico, contábil e político para discutir a sua influência no nível de transparência municipal. Portanto, trata-se de um estudo descritivo com abordagem quantitativa e foco descritivo-analítico. Nesse modelo de pesquisa, busca-se descrever as características de determinadas populações ou fenômenos fazendo uso de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2002).

Para tanto, utilizaram-se variáveis dependentes e independentes para compor os determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos da transparência municipal, tendo como *proxy* e fonte primária de busca o sítio eletrônico da CGU por meio da EBT no ano de 2018. Nesse ano, a EBT avaliou 691 entes federativos, incluindo os 26 Estados e Distrito Federal, além de municípios com mais de 50 mil habitantes, segundo as estimativas de 2017 do IBGE. Segundo informações divulgadas pela CGU (2019), Brasília e Distrito Federal foram analisados individualmente, sendo estabelecida uma posição no *ranking* dos municípios para Brasília e outra para o Distrito Federal, enquanto Estado.

Desenvolvida para subsidiar o trabalho da CGU, a EBT consiste em uma metodologia para medir a transparência pública em estados e municípios brasileiros. Também denominada de Avaliação 360° ou EBT 4.0, a EBT verifica o grau de cumprimento de dispositivos da LAI e de outros normativos orientadores de estados e municípios com mais de 50 mil habitantes, incluindo as capitais. A seleção dos municípios é feita de forma aleatória e são calculados níveis de 0 a 10 pontos, resultando na geração de *rankings* de transparência (CGU, 2019). Dentre os critérios para a avaliação, encontram-se o grau de qualidade, acesso e visibilidade, atualidade das informações e valor e utilidade dos dados (ver Quadro 3).

Como fontes secundárias de obtenção de dados, foram visitados outros portais públicos eletrônicos oficialmente reconhecidos: Atlas Brasil, IBGE, Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Tribunal Superior Eleitoral (TSE), Congresso em Foco e portais municipais. Para melhor compreensão, o procedimento de coleta dos dados é ilustrado no fluxograma a seguir:

Figura 4: Delineamento da coleta de dados

Fonte: Elaborada pela autora (2019).

O delineamento apresentado acima ilustra operacionalmente o processo de busca dos dados para esta pesquisa. Partindo das informações apresentadas pela CGU relativas à metodologia e ao Índice de Transparência EBT, foi analisada a influência de variáveis socioeconômicas, contábeis e políticas sobre os níveis de transparência dos municípios classificados no *ranking* da CGU. O Quadro 9 descreve a variável dependente deste estudo, suas classificações, siglas adotadas para o estudo e fontes de dados indicando o ano em que os dados foram divulgados. Da mesma forma, apresenta as variáveis independentes, suas respectivas descrições, siglas e fontes de dados do período em que os dados foram divulgados.

Quadro 9: Descrição das Variáveis da pesquisa

Variável Dependente			
Descrição		Sigla	Fonte de Dados
Escala Brasil Transparente	Nota Total	NotaEBT	CGU (2019)
	Nota da Transparência Ativa	EBTAtiva	
	Nota da Transparência Passiva	EBTPassiva	
Variáveis Independentes			
Determinantes Socioeconômicos			
Descrição		Sigla	Fonte de Dados
Produto Interno Bruto <i>per capita</i>		LogPIB	IBGE (2017)
Índice de Desenvolvimento Humano Municipal		IDHMun	Atlas Brasil (2010)
Índice de Desenvolvimento Humano – Renda		IDHRenda	
Taxa de Ocupação da População		TaxOcupPop	IBGE (2017)
Escolaridade da População		Epop	IBGE (2010)
Determinantes Contábeis			

Receita <i>per capita</i>		LogReceitapercap	SICONFI (2018)		
Receita Tributária		LogRecTrib			
Receita Total Executada		LogRecTtExec			
Percentual da Receita Tributária sobre a Receita Total Executada		RecTribRecExec			
Investimentos		LogInves			
Despesa Total Executada		LogDespTtExec			
Percentual dos Investimentos sobre a Despesa Total Executada		InvestDespExec			
Determinantes Políticos					
Ideologia do Partido	Esquerda		IdelEsq	Congresso em Foco (2019) TSE (2016)	
	Centro		IdelCen		
	Direita		IdelDir		
Perfil do Gestor	Gênero		Genero	TSE (2016)	
	Idade		Idade		
	Escolaridade	Lê e Escreve			EscLerEscre
		Ensino Fundamental Incompleto			EscFundIncom
		Ensino Fundamental Completo			EscFund
		Ensino Médio Incompleto			EscMedIncom
		Ensino Médio Completo			EscMed
		Ensino Superior Incompleto			EscSuperIncom
		Ensino Superior Completo			EscSuper
	Político de Carreira		PolíticoCarreira		
	Experiência em Gestão		Gestao		
Advogado		Advogado			
Participação Popular		OrcPart	GOOGLE (2020)		
Interação entre a variável Gênero e a variável Ideologia de Direita		GenxDireita	TSE (2016)		
Interação entre a variável Gênero e a variável Ideologia de Esquerda		GenxEsq			
Interação entre a variável Gênero e a variável Político de Carreira		GenxPolitoCa			
Interação entre a Variável Gênero e Variável Experiência em Gestão		GenxGestao			

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Esclarece-se que a transparência ativa é caracterizada pela iniciativa do próprio governo e a passiva por demanda do usuário externo ao governo (OLIVEIRA E SILVA; BRUNI, 2019). Nesse sentido, visando aprofundar o estudo das modalidades de transparência e de dar ênfase à forma como se relacionam os determinantes (socioeconômicos, contábeis e políticos) com a nota da EBT e seu processo de composição (Nota EBT Ativa e Nota EBT Passiva), este estudo adotou o modelo estatístico de “regressão Tobit”, definindo como **variável dependente** a nota da EBT, classificada em: Total, Ativa e Passiva.

Como se pode observar no Quadro 9, os **Determinantes Socioeconômicos** são compostos pelas seguintes variáveis: Produto Interno Bruto *per capita* (LogPIB), Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHMun), Índice de Desenvolvimento Humano –

Renda (IDHRenda), Taxa de Ocupação da População (TaxOcupPop) e Escolaridade da População (Epop).

Para a obtenção desses determinantes utilizou-se as plataformas do IBGE e do Atlas Brasil. As variáveis **Produto Interno Bruto *per capita*** (resultante da divisão do valor do PIB municipal pelo número de habitantes) e a **Taxa de Ocupação da População** (proporção de pessoas ocupadas em relação à população total do município) foram identificadas no portal do IBGE, dados de 2017, última atualização disponível no período da coleta dos dados. Por ser uma entidade governamental e provedora de informações geográficas, ambientais e estatísticas do País, o IBGE foi utilizado nesta investigação como fonte de informações relevantes a partir de dados oficiais e do cruzamento destes com outros dados levantados.

Também encontrada no site do IBGE, a **Escolaridade da População** reflete apenas dados do último Censo Demográfico (2010). Sua metodologia de cálculo consiste em coletar o número da população residente no município de 6 a 14 anos de idade matriculada no ensino regular e dividi-lo pelo total de população residente no município dessa faixa etária, em seguida, multiplica-se por 100 (IBGE, 2020a).

O **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM)** e o **Índice de Desenvolvimento Humano Renda (IDH Renda)** foram extraídos do sítio eletrônico do Atlas Brasil, ano base 2010 (último Censo Demográfico). É oportuno esclarecer que o IDHM brasileiro é oriundo do uso das dimensões longevidade, educação e renda. Além disso, adequa a metodologia global ao contexto brasileiro e a diversos outros indicadores (demografia, habitação, trabalho, educação, entre outros), com dados dos Censos Demográficos de 1991, 2000 e 2010. Dessa forma, entende-se que o IDHM disponibiliza um panorama informativo que estimula análises e provoca reflexões sobre o desenvolvimento humano e a desigualdade no País. O IDHM Renda, por sua vez, além da renda *per capita* municipal, utiliza diversos indicadores de desigualdade de renda e de pobreza (ATLAS BRASIL, 2013).

Os **Determinantes Contábeis** foram extraídos do SICONFI, uma ferramenta criada pela STN para receber informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Dentre outras finalidades, o portal do SICONFI visa abastecer a STN das informações necessárias para o cumprimento de suas obrigações, especialmente às relativas à Consolidação das Contas Nacionais, estabelecidas pela LRF; facilitar o processo de produção e análise de informações contábeis e fiscais; padronizar a troca de informações entre a União e os demais entes por meio da linguagem *XBRL - Extensible Business Reporting Language*; e, contribuir para o aumento da qualidade e confiabilidade das informações geradas e recebidas (SICONFI, 2019).

É oportuno ressaltar que a escolha do SICONFI para a coleta dos dados contábeis deu-se pelo fato de que, além de ser um portal gerenciado pela STN, órgão central de administração financeira e contábil do País, o portal divulga, assinadas digitalmente pelo gestor do ente e homologadas pela STN, as informações contábeis, tais como: contas anuais, Matriz de Saldos Contábeis (MSC), Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Nesse sentido, destaca-se a confiabilidade de suas informações. Ainda, considerando-se que os relatórios, contábeis e fiscais, estão disponíveis a todos os cidadãos para consulta, entende-se o SICONFI como uma ferramenta confiável de transparência e controle social.

A coleta dos dados contábeis tomou como base o Anexo 01 - Tabela 1.0 - Balanço Orçamentário do RREO referente ao 6º Bimestre do ano de 2018. Em tal anexo foram identificados o valor total acumulado da **Receita Tributária** (Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria), a **Receita Total Executada** do ano (Receitas Correntes somadas às Receitas de Capital), a **Despesa Total Executada** do ano (Despesas Correntes somadas às Despesas de Capital) e **Investimentos** (modalidade de Despesas de Capital). A partir desses valores, calculou-se o percentual da **Receita Tributária sobre a Receita Total Executada**, dividindo-se o montante da Receita de Impostos, Taxas e Contribuições sobre a Receita Total. Também, dividiu-se o valor total de Investimentos pelo montante da Despesa Total, obtendo-se, assim, o percentual da **Despesa de Investimentos em relação à Despesa Total**.

A **Receita Per Capita**, por sua vez, foi obtida da divisão da Receita Total Executada pela população municipal. Vale frisar que os dados concernentes às receitas foram retirados da coluna geral “Receitas Realizadas”, no item “até o bimestre (c)” do Anexo 01 do RREO, e com relação às despesas, os dados foram extraídos da coluna geral “Despesas Realizadas”, no item Despesas Liquidadas até o bimestre (h)”, também do Anexo 01 do RREO.

Contudo, os dados do Município de Magé (RJ) não foram extraídos do SICONFI como os demais entes da amostra, pois no momento da coleta até a análise dos dados, o RREO, referente ao 6º bimestre ainda não havia sido disponibilizado no SICONFI. Apenas o RREO dos 3 (três) primeiros bimestres estavam homologados e disponíveis para consulta. Além disso, observou-se que o Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), elaborado pela STN, ano base 2018, não incluiu na consolidação dos entes subnacionais o referido município, o qual está entre os 410 (cerca de 7%), cujas informações contábeis não constam no BSPN (2019). Desse montante, há 72 municípios relacionados no Anexo II – Municípios com Falhas Não Sanadas (Não Consolidados) do BSPN, em que são evidenciadas as falhas que ocasionaram a exclusão

dos entes na consolidação. Porém, não há qualquer referência a Magé em tal anexo nem no BSPN.

Diante disso, recorreu-se a outras fontes de informações e, priorizando o critério da confiabilidade, optou-se pela coleta dos dados contábeis de 2018 por meio do Relatório de Estudos Socioeconômicos dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro de 2019, específico de Magé, elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE-RJ, 2019).

Os **Determinantes Políticos** foram representados pela **Ideologia do Partido, Perfil do Gestor e Participação Popular**. As diferenças ideológicas entre partidos são comumente utilizadas como variável independente na tentativa de esclarecer questões que vão da coerência das coligações partidárias até a implementação das políticas públicas (TAROUCO; MADEIRA, 2013). A presente investigação, com base nos dados partidários divulgados pelo TSE, e na orientação ideológica dos partidos exibida no portal Congresso em Foco, organizou em escala ideológica esquerda-centro-direita os partidos dos candidatos eleitos para o mandato 2017-2020 dos 250 municípios da amostra.

O **Perfil do Gestor**, por sua vez, encontra-se discriminado com os seguintes aspectos: Gênero, Idade, Escolaridade, se o gestor tem ou não Experiência em Gestão, e se declara ou não Advogado como profissão. Como esta é uma variável qualitativa, optou-se por efetuar a tabulação por meio de *dummies*, sendo adotada como categoria de base para a Escolaridade o Ensino Superior Completo e para o Gênero, considerou-se o Masculino. Estabeleceu-se Idade como variável contínua, ou seja, medida quantitativamente em anos completos.

A Experiência em Gestão, também operacionalizada com *dummie*, abordou as profissões Empresário, Comerciante, Produtor Agropecuário, Pecuárta e Industrial, sendo a categoria “Advogado” a base para tabulação. Salienta-se que a profissão de Advogado, informada por alguns candidatos eleitos em 2016, também foi utilizada como uma variável, assim como ter carreira profissional embasada na política, ou seja, se já ocupou cargos políticos anteriormente.

Todos esses dados relativos ao gestor foram coletados a partir do Repositório de Dados Eleitorais do ano de 2016 divulgado no sítio eletrônico do TSE, para o mandato eleitoral 2017-2020. No Repositório constam arquivos com informações do perfil dos candidatos nas eleições, assim como declarações de bens e dados sobre os partidos, as coligações e as vagas existentes. Convém ressaltar que não foram analisadas para a presente pesquisa as cassações no decorrer do mandato. Porém, considerou-se a mudança de prefeito do município de São Paulo no decorrer da gestão.

A respeito da variável **Participação Popular**, recorreu-se ao portal *Google* efetuando buscas pelas palavras-chave: “orçamento participativo”, “plano plurianual” ou “LDO”, seguidas do nome do município e do ano de referência (2017 ou 2018). Vale frisar que para esta variável o ano de referência descrito no Quadro 9 foi o da busca pelas informações referentes às audiências públicas, consultas públicas e orçamento participativo.

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

Para a realização deste estudo, selecionaram-se para a amostra os 250 municípios mais populosos, incluindo capitais, avaliados na quarta edição da EBT, exceto Brasília (DF), a qual foi excluída do processo por ter natureza de município e de Estado simultaneamente. A seleção partiu de São Paulo (SP), com 12.106.920 habitantes, chegando até o município de Codó (MA), com 120.810 habitantes, segundo as estimativas de 2017 do IBGE, a mesma utilizada pela CGU quando da aplicação da métrica EBT.

A aplicação da EBT 4.0 pela CGU ocorreu entre os meses de julho e dezembro de 2018 e contou com uma etapa de avaliação e duas etapas de revisão. Essa edição avaliou a transparência ativa (TA), referente à iniciativa da gestão municipal em divulgar as informações na internet, e a transparência passiva (TP), relativa aos pedidos de acesso à informação pelos cidadãos (CGU, 2019).

Salienta-se que mais da metade da população brasileira (57,4%) está concentrada em apenas 5,8% dos municípios, o que corresponde a 324 municípios com mais de 100 mil habitantes (IBGE, 2019). Portanto, partindo da premissa de que a EBT 4.0 avaliou todos os municípios acima de 50 mil habitantes e a amostra da presente pesquisa contemplou os entes a partir de 120.810 habitantes, convém afirmar que este estudo refletiu a maior parcela da população brasileira (aproximadamente 52%), que em 2017 (ano-base da estimativa populacional) superava os 207 milhões de brasileiros, de acordo com o IBGE (2017).

3.2 VARIÁVEL DEPENDENTE

Conforme descrito anteriormente, a EBT consiste em uma metodologia para medir a transparência pública em Estados e municípios brasileiros. A metodologia da EBT já possui 4 (quatro) edições, sendo a primeira e a segunda realizadas no ano de 2015, a terceira atualizada em 2016, com aplicação finalizada no ano de 2017 e a quarta realizada em 2018. Nesta pesquisa foi considerada esta última edição. A métrica da EBT 4.0 considerou 17 quesitos classificados em duas categorias, conforme descrito no Quadro 10:

Quadro 10: Quesitos avaliados pela EBT 4.0

Categoria		Quesito Avaliado
Transparência Passiva 50%	1	Divulgação do SIC físico (atendimento presencial)
	2	Existência de ferramenta eletrônica para envio de pedidos
	3	Inexistência de pontos que dificultem ou inviabilizem o pedido
	4	Possibilidade de acompanhamento do pedido
	5	Respostas no prazo legal
	6	Respostas em conformidade com o que foi solicitado
	7	Indicação da possibilidade de recurso
Transparência Ativa 50%	8	Existência de site oficial
	9	Informações sobre estrutura organizacional e unidades
	10	Existência de Portal da Transparência
	11	Informações sobre receitas e despesas
	12	Informações sobre licitações e contratos
	13	Possibilidade de acompanhamento de obras públicas
	14	Informações sobre diárias
	15	Informações sobre servidores públicos
	16	LAI: divulgação da regulamentação e relatório estatístico de atendimento
	17	Dados abertos: existência de catálogo ou inventário

Fonte: Elaborado pela autora com base na CGU (2019).

Os quesitos analisados pela EBT ajudam a caracterizar o nível de adesão do município à LAI, o que reforça a escolha da EBT como variável dependente composta pela “NotaEBT”, “EBTAtiva” e “EBTPassiva”, melhor detalhadas adiante. Portanto, o *ranking* dos municípios na escala orientou correlações com variáveis socioeconômicas, contábeis e políticas de cada município apresentadas em documentos oficiais e outros portais correspondentes. A definição dessas variáveis foi sustentada por estudos empíricos correlatos ao tema de pesquisa nos últimos anos, o que possibilitou traçar as hipóteses de estudo sobre os determinantes dos níveis de transparência pública indicados pela EBT 2018.

3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Para análise e tratamento dos dados, recorreu-se, inicialmente, à organização das variáveis qualitativas, transformadas em variáveis *dummies*, e calculadas suas frequências a fim de se identificar o percentual de participação de cada uma no contexto analisado. Nunes, Barros Neto e Freitas (2019) explicam que variável *dummy* é aquela que se apresenta em conjunto binário (0 e 1, é o caso desta pesquisa) e de modo excludente, ou seja, uma variável não pode pertencer aos dois campos simultaneamente. Desse modo, caso a variável qualitativa manifeste uma característica em questão, atribui-se o valor 1, caso contrário, aplica-se 0.

De acordo com a Tabela 1, apresentada no Capítulo 4, para a variável de ideologia partidária, “centro” corresponde à categoria base, tendo valor 1, enquanto “esquerda” e “direita” correspondem a 0. Para a variável Gênero, o masculino é a categoria base (1) e feminino (0). Já para a Escolaridade, Superior completo é a categoria base (1) e os demais níveis valendo 0. Quanto ao restante, limitam-se a “sim” ou “não”: Orçamento Participativo (0 = não; 1 = sim); Experiência em Gestão (0 = não; 1 = sim); Advogado (0 = não; 1 = sim); e Político de Carreira (0 = não; 1 = sim).

Feita a análise das variáveis *dummies*, utilizou-se a estatística descritiva para as variáveis quantitativas com a finalidade de resumir os dados e informações da investigação, organizando-os de maneira simples e prática, além de descrever os aspectos mais relevantes no comportamento dos dados (BRUNO, 2013). As ferramentas descritivas utilizadas neste estudo variam entre gráficos, tabelas e medidas estatísticas de posição e de dispersão para as variáveis numéricas, além da frequência simples para as variáveis absolutas e relativas.

Assim, alguns esclarecimentos são relevantes acerca das estatísticas descritivas adotadas nesta investigação. Como valor mínimo entende-se o menor valor identificado dentre o conjunto de dados para cada variável. O valor máximo demonstra o maior valor no grupo de dados referente à variável estudada. A média, na visão de Bruni (2013), é uma das medidas de posição central mais utilizadas estatisticamente e corresponde a um único valor do centro geométrico de um conjunto de dados.

O desvio padrão é a medida de dispersão mais utilizada na estatística, medindo o quanto os dados estão dispersos sobre a média, compreendendo a raiz quadrada da variância. Esta, por sua vez, corresponde “ao somatório do quadrado da diferença entre cada elemento e sua média aritmética, posteriormente dividido pela quantidade de elementos do conjunto” (BRUNI, 2013, p. 63). Variância indica o quanto os dados se desviam da média, confirmando-se no desvio

padrão de cada um deles, uma vez que ambas as descritivas guardam relação entre si. Ressalta-se que quanto maiores o desvio padrão e a variância, maior é a indicação de dispersão nos dados, ou seja, quanto mais próximo de zero for o desvio padrão, mais uniforme é a distribuição dos dados (BRUNI, 2013).

As medidas de assimetria e curtose, segundo Bruni (2013), evidenciam a relação de proximidade ou afastamento dos dados, sendo que a assimetria caracteriza-se pela distribuição das frequências em torno do eixo central da curva, enquanto que a curtose compreende o achatamento ou alongamento da curva. O autor esclarece que quanto ao eixo central, a curva pode ser simétrica, assimétrica à direita e assimétrica à esquerda. A simétrica (assimetria nula) ocorre quando a média representa o próprio eixo de simetria e os lados direito e esquerdo possuem as mesmas distribuições.

Os dados com assimetria à direita são assim denominados em razão da “cauda” de distribuição que se estende à direita. Logo, trata-se de assimetria positiva, pois seu valor será superior a 0 (zero). Os dados são assimétricos negativos quando a “cauda” de sua distribuição se estende para a esquerda, gerando um valor abaixo de zero ou negativo, demonstrando, ainda, que a média está posicionada mais à esquerda da linha de distribuição dos dados da amostra (BRUNI, 2013).

Quando a análise evidencia o “achatamento” ou “alongamento” de uma curva normal cujo coeficiente é 0,263, trata-se de curtose. Uma curva mais achatada, ou platicúrtica, quer dizer que o coeficiente da distribuição de dados é maior que o valor de referência (0,263). Por outro lado, quando a curva é mais alongada, tem-se a curtose leptocúrtica, na qual o coeficiente da distribuição é inferior a 0,263. Mas, quando a curva é perfeita, é chamada de mesocúrtica, indicando que o coeficiente de curtose é aproximadamente 0,263 (BRUNI, 2013). Assim, quando a medida curtose da amostra se afasta significativamente de zero pode refletir anormalidade na distribuição dos dados.

A partir do exposto, informa-se que a análise dos dados se deu, inicialmente, por meio da análise descritiva e, posteriormente, da análise de regressão tendo como base o Modelo de Regressão de Tobit, uma vez que as variáveis dependentes (‘NotaEBT’, ‘EBTAtiva’ e ‘EBTPassiva’) têm restrições de variabilidade (notas que oscilam do piso de 0 ao teto de 10).

O modelo Tobit corresponde a uma técnica de regressão por meio da qual o intervalo da variável dependente sofre algum tipo de limitação ou censura. Desenvolvido por James Tobin em 1958, com a finalidade de estudar a relação entre os gastos domésticos e os bens duráveis, esse modelo de regressão passou a apresentar-se como um eficiente método para a avaliação da

correlação entre uma variável dependente truncada ou censurada e as variáveis independentes (AMEMIYA, 1984).

Em razão da característica censurada das variáveis dependentes eleitas nesta pesquisa e do objetivo de analisar a influência dos fatores que contribuíram, positiva ou negativamente, para a transparência pública municipal, evidenciada pelos resultados da EBT 2018, optou-se pela regressão de Tobit. Na concepção de Gujarati e Porter (2011), em situações de múltiplas variáveis e quando a variável dependente é limitada, o modelo é bastante adequado. Destaca-se que as variáveis dependentes deste estudo (“NotaEBT”, “EBTAtiva” e “EBTPassiva”) têm restrições de variabilidade e são limitadas em seus extremos, com notas que oscilam do piso de 0 ao teto de 10 para a “NotaEBT” e de 0 a 5 para a “EBTAtiva” e “EBTPassiva”.

Na visão de Paes (1998), em testes de hipóteses estatísticas, uma vez definido na pesquisa o nível de significância (α) e calculado o nível descritivo (p), é possível saber se o resultado é significativo ou não, a partir da comparação entre ambos e avaliação da probabilidade de erro. O *p-valor*, por sua vez, corresponde à menor probabilidade tolerável de erro. Portanto, quanto menor o valor do p , em comparação ao α , mais aceitável será a margem de erro e mais significativo estatisticamente o resultado.

Logo, diante da quantidade de dados deste estudo, optou-se pelo uso da estatística descritiva no sentido de resumi-los e tratá-los, com a finalidade de produzir inferências e conclusões a respeito da temática da pesquisa. Além disso, recorreu-se à técnica de regressão de Tobit na tentativa de reconhecer quais variáveis impactam no fenômeno da transparência pública e de que forma e nível exercem sua influência. Aplicou-se o modelo de regressão robusta, focando na análise de eventual existência de multicolinearidade. Entretanto, diagnosticou-se multicolinearidade por meio do VIF (*Variance Inflation Factor*) apenas na variável relacionada à receita total executada.

Adiante, segue-se com a apresentação e análise das variáveis *dummies* seguida do desenvolvimento da análise descritiva e da análise de regressão acompanhadas de discussões e inferências em torno do conjunto de variáveis dependentes e independentes, estruturadas segundo os determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos. Acerca dos *Outliers* multivariados, estes foram identificados por meio da análise dos valores padronizados (casos extremos aos limites -4 a 4). No tocante ao tratamento dos *missings*, optou-se por efetuar a imputação da média de cada variável até o limite de 5%.

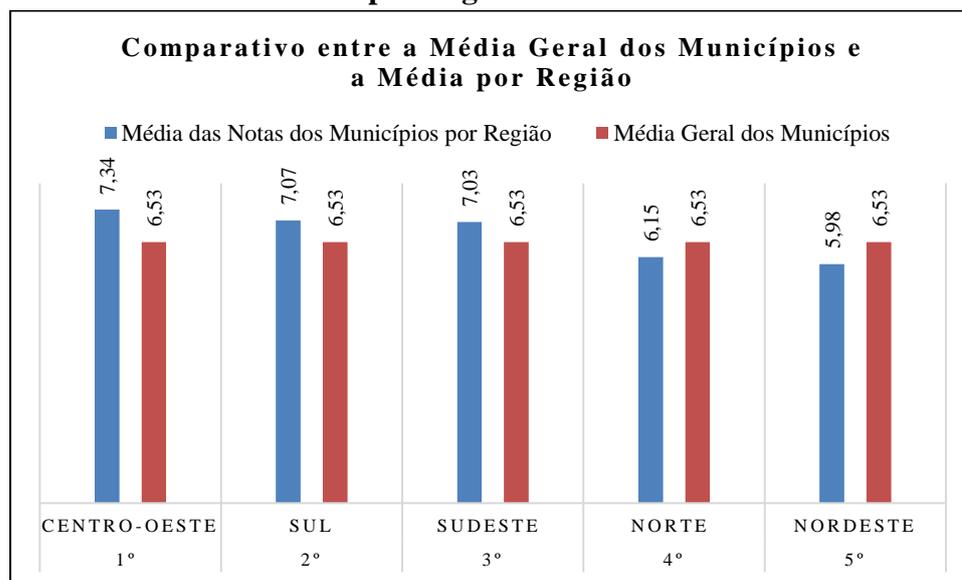
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste capítulo apresentam-se os resultados e análises pertinentes à pesquisa. A primeira seção do capítulo traz um breve panorama situacional dos 665 municípios brasileiros avaliados pela EBT 2018. Ainda que sintética, a descrição aponta elementos norteadores para a compreensão dos dados referentes aos 250 municípios selecionados neste estudo. A segunda seção aborda a frequência das variáveis *dummies* e registra a análise descritiva por meio dos resultados sobre a média, valores máximos e mínimos, desvio-padrão, variância, curtose e assimetria das variáveis dependentes e independentes e a frequência das variáveis *dummies* utilizadas na pesquisa. Por fim, a terceira seção aponta os resultados das regressões do modelo Tobit para o teste das hipóteses.

4.1 SITUAÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS NA EBT 4.0

Inicia-se esta seção retomando a população analisada pela EBT 4.0 para obter um panorama situacional dos municípios avaliados pela métrica da CGU. O Gráfico 1 apresenta a média das notas dos 665 municípios, incluindo capitais, acima de 50 mil habitantes que foram avaliados na métrica. A partir das notas atribuídas a cada município, a CGU (2019) estabeleceu um *ranking* geral definindo a posição de cada ente em conformidade com a nota, havendo, inclusive, em alguns casos, empate entre os municípios com o mesmo desempenho.

Gráfico 1: Comparativo entre a Média Geral dos Municípios e a Média por Região



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da CGU (2019).

É possível observar no Gráfico 1 que, segundo a CGU (2019), a média dos 665 municípios avaliados é de 6,53. Assim, a Região com maior média da EBT - Avaliação 360° foi a Região Centro-Oeste, sendo que Brasília, no Distrito Federal (DF) ocupou a primeira posição dentro da região e a 13ª no *ranking* nacional. Contudo, registra-se que Brasília não compõe a amostra deste estudo porque não possui caracterização de município. A menor nota (3,46) da Região Centro-Oeste foi atribuída ao município Ponta Porã, Mato Grosso (MS), que garantiu a posição 628ª.

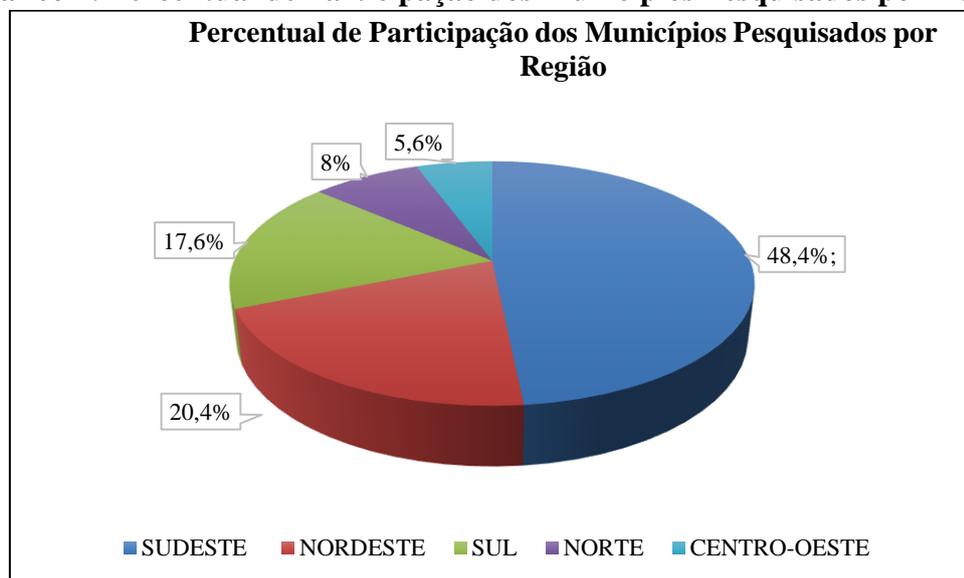
Em seguida, as Regiões Sul, com o município de Londrina, Paraná (PR), e Sudeste com o município de Serra, no Estado do Espírito Santo (ES), apresentaram empate na primeira posição com nota 9,95. Ao mesmo tempo, a Região Sul teve seu pior resultado (4,45) no município de Sant'Ana do Livramento, Estado do Rio Grande do Sul (RS), ocupando a 565ª posição e a Região Sudeste no município Belford Roxo com nota 1,06, no Rio de Janeiro (RJ), obtendo a 663ª posição no *ranking* da EBT.

As Regiões Norte e Nordeste, por outro lado, apresentaram uma média de desempenho inferior à média geral. O município de Manacapuru, no Estado do Amazonas (AM), foi o que apresentou o pior desempenho da Região Norte e também de todo o País, com nota 0,59, isto é, de uma escala de 0 a 10, não chegou a atingir 1. Já o que se destacou pelo êxito na Região Norte foi Oriximiná, no Pará (PA), que galgou o 3º lugar geral da EBT, com nota 9,92.

Por sua vez, a Região Nordeste obteve menor média na EBT, sendo Santo Estêvão, na Bahia (BA), o município a alcançar a menor nota da Região (1,08), posicionando-se em 662º lugar na escala geral. Entretanto, Recife, capital do Estado de Pernambuco (PE), obteve a melhor colocação dentre os municípios nordestinos, ficando em 4º lugar, com nota 9,9.

Como explanado anteriormente, dos 665 municípios estudados pela CGU, esta investigação abordou os 250 primeiros mais populosos, excluindo Brasília (DF). O Gráfico 2 ilustra a participação dos municípios da amostra distribuídos nas 5 (cinco) regiões brasileiras:

Gráfico 2: Percentual de Participação dos Municípios Pesquisados por Região



Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir do Gráfico 2, identificou-se que, dentre os entes analisados neste estudo, 48,4% encontram-se na Região Sudeste, correspondendo a 121 municípios. Os resultados dos 250 municípios corroboram os dados anteriores a respeito dos municípios de maior nota (Serra-ES) e menor nota (Belford Roxo-RJ) na Região Sudeste.

A Região Nordeste aparece com 20,4%, ou seja, 51 municípios analisados neste estudo, sendo a capital Recife (PE) detentora da melhor nota da Região, como já citado, e Paço do Lumiar (MA) obteve a nota mais baixa (3,19) ficando na posição 639ª na EBT. O percentual de 17,6%, referente a 44 municípios, compõe a Região Sul, em que se destaca Londrina (PR) como detentora do melhor desempenho geral ao lado de Serra (ES), conforme já mencionado. Por

outro lado, Apucarana (PR) apresentou a menor nota da região (4,51), o que lhe conferiu a posição 561^a na classificação geral da EBT.

A Região Norte, por sua vez, detém 8% dos municípios estudados pela presente pesquisa, correspondendo a 20 entes, sobressaindo-se Porto Velho e Ji-Paraná, ambos de Rondônia (RO) e ocupantes da 20^a colocação no *ranking* geral da EBT por estarem empatados com nota 9,59. O município de Ananindeua, no Estado do Pará (PA), com nota 3,59, posicionou-se na 625^a ordem da EBT.

Com relação à Região Centro-Oeste, composta por 5,6% dos entes pesquisados, equivalente a 14 municípios, salienta-se que Campo Grande, no Mato Grosso do Sul (MS), destacou-se com o melhor desempenho na nota da EBT (9,64), conferindo-lhe a 13^a posição. Luziânia, em Goiás (GO), classificou-se em 606^o lugar, com nota 3,84, segundo a métrica.

Como foi possível observar, nem todos os municípios que foram mencionados na análise do **Gráfico 1: Comparativo entre a Média Geral dos Municípios e a Média por Região** são os mesmos detalhados a partir do **Gráfico 2: Percentual de Municípios por Região**, haja vista que o foco deste compreende em estruturar por região a amostra de 250 municípios selecionados para o presente estudo, enquanto o primeiro consiste na avaliação da população estatística (665 municípios acima de 50 mil habitantes eleitos pela CGU para a Avaliação 4.0).

Na próxima seção, a abordagem será sobre as ferramentas estatísticas de análise das frequências das variáveis qualitativas (*dummies*) e as descritivas das variáveis quantitativas por meio das medidas de tendência central e de dispersão.

4.2 ESTATÍSTICA E ANÁLISE DESCRITIVA

A apresentação e análise da frequência das variáveis *dummies* está representada pela Tabela 1, a seguir. Tais variáveis concentram-se nos determinantes políticos eleitos para a pesquisa e sua análise permite quantificar a frequência de participação de cada município da amostra sobre as variáveis *dummies*.

Tabela 1: Frequência das Variáveis *Dummies*

		Variável	Frequência	FR (%)
Ideologia do Partido		Esquerda	69	27,6%
		Centro	100	40,0%
		Direita	81	32,4%
Perfil do Gestor	Gênero	Feminino	15	6,0%
		Masculino	235	94,0%
	Escolaridade	Ensino Superior Completo	205	82,0%
		Ensino Superior Incompleto	18	7,2%
		Ensino Médio Completo	20	8,0%
		Ensino Médio Incompleto	02	0,8%
		Ensino Fundamental Completo	03	1,2%
		Ensino Fundamental Incompleto	01	0,4%
		Lê e Escreve	01	0,4%
	Político de Carreira	Sim	106	42,4%
		Não	144	57,6%
	Advogado	Sim	21	8,4%
		Não	229	91,6%
	Experiência em Gestão	Sim	49	19,6%
		Não	201	80,4%
Participação Popular		Sim	155	62,0%
		Não	95	38,0%

Legenda: F = Frequência. FR (%) = Percentagem relativa à frequência absoluta.

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Partindo do pressuposto de que a pesquisa buscou avaliar a influência de fatores políticos sobre o índice de transparência apresentado pela EBT, a Tabela 1 demonstra, sob o espectro ideológico (esquerda, centro e direita), a participação dos partidos políticos no poder executivo dos municípios estudados. Os partidos de “esquerda” apresentaram a menor participação no cenário estudado, apenas 27,6%, enquanto os de “direita” foram mais expressivos totalizando 32,4%. Já os partidos enquadrados na **ideologia do partido** de “centro” obtiveram maior destaque chegando a 40% do total da amostra.

Vale destacar que, correlacionando tal variável com a participação popular, identificou-se que 39,4% dos municípios representados por partidos de “esquerda”, 32,3% por partidos do “centro” e 28,3% pelos partidos de “direita” promoveram a participação da sociedade civil nas suas escolhas públicas. Como se vê, nesse aspecto, a ideologia partidária de “esquerda” se sobressai em relação às demais posições, nesse quesito.

Quanto às variáveis independentes correlatas ao **Perfil do Gestor**, no quesito **escolaridade**, verificou-se que 82% dos gestores municipais declararam ter Superior Completo (categoria base da escolaridade do gestor), segundo os registros do TSE nas eleições de 2016. Com Superior Incompleto encontraram-se 7,2% dos candidatos eleitos, um montante de 18 gestores; e, 8% da amostra, com apenas Ensino Médio Completo, o que corresponde a 20 candidatos eleitos. Ressalta-se que 2 (dois) gestores informaram ter Ensino Médio Incompleto e 3 (três) Ensino Fundamental Completo. Com Ensino Fundamental Incompleto somente 1 (um) gestor, com profissão de empresário. Que apenas lê e escreve, também 1 (um) candidato eleito, cuja ocupação principal é voltada para agricultura.

Com relação à variável **gênero**, destaca-se que mesmo a Lei nº 9.504/1997 (BRASIL, 1997), que estabelece normas para as eleições, instituindo cotas, a participação da mulher na política brasileira ainda é pequena quando comparada à participação masculina e, especialmente, levando-se em conta que a maior parte da população brasileira é feminina (51,5% da população total do país e 52% do total dos eleitores). Ainda, os avanços desse cenário são muito discretos (ANDRADE; MACHADO, 2017). A partir da Tabela 1, é possível notar a tendência de baixa representatividade do gênero feminino chefiando o Poder Executivo Municipal, pois apenas 6% dos 250 candidatos eleitos para cada ente caracterizam-se pelo gênero feminino, enquanto a maioria, 94%, compete ao gênero masculino.

Vale frisar que dados disponibilizados pelo TSE para as eleições de 2016 apontaram que no período do registro da candidatura das gestoras, a grande maioria apresentava o Superior Completo como grau de escolaridade, sendo que apenas 2 (duas) delas declararam ter Ensino Médio Completo e apenas 1 (uma), Superior Incompleto. Dentre as 15 candidatas eleitas, 7 (sete) declararam a política como principal ocupação, 3 (três) têm experiência em gestão (empresária), não tendo advogada. Convém notar que 6 (seis) pertencem à ideologia partidária do “centro”, 5 (cinco) à ideologia de esquerda e 4 (quatro) de direita. Observou-se também que, dentre os 15 municípios, 6 (seis) promoveram no período de 2017 e/ou 2018 algum mecanismo de participação popular.

No tocante à ocupação principal do/da gestor(a), acrescenta-se que 42,4% dos representantes de prefeituras para o mandato 2017-2020 revelou ser **político de carreira** (TSE, 2016). Dos 106 prefeitos do cenário pesquisado que profissionalmente são políticos, 64 são gestores de municípios que apresentaram nota da EBT superior à média do País (6,53). Inclusive, Londrina (PR), Recife (PE), Campo Grande (MS) e Ji-Paraná (RO), primeiras colocadas na EBT nas escalas regionais e são administradas por prefeitos profissionalmente políticos. Por outro lado, verificou-se que o município de Belford Roxo (RJ), Luziânia (GO) e

Ananindeua (PA), ocupantes da última posição na escala de suas respectivas regiões, também são representados por gestores de carreira política.

Os demais 57,6% não possuem experiência prévia com cargos políticos, como prefeito, vereador, deputado, senador, dentre outros. Tais gestores declararam, portanto, ao órgão eleitoral, possuir outras ocupações, tais como: empresário, administrador, médico, comerciante, professor, advogado, servidor público, engenheiro, entre outras. No entanto, as profissões que mais se destacaram na amostra em análise foram, primeiramente, de empresário, com 14%, seguidas de **advogado**, com 8,4% e médico, com 7,2%. Os dados permitiram identificar que, dos 21 locais cujos gestores têm como profissão a advocacia, 17 municípios obtiveram nota final da EBT superior à média nacional.

A partir dos dados eleitorais também foi possível inferir que alguns gestores têm experiência com gestão por sua experiência profissional ser voltada para a administração de atividades empresariais, industriais e agropecuárias. Assim, dos 49 municípios que possuem representantes com experiência em gestão, apenas 12 apresentaram nota inferior à média geral (6,53) dos municípios analisados na EBT.

A participação é essencial no processo de inclusão social, lutas e movimentos da sociedade civil, além da operacionalização de políticas públicas pelas organizações governamentais (GOHN, 2019). Nesse contexto, a variável **participação popular**, utilizada para avaliar seus impactos na transparência pública, quando analisada no período de 2017 e/ou 2018, indicou que 62% dos municípios da coleta de dados divulgaram a realização de audiência pública, consulta pública ou orçamento participativo para elaboração, discussão ou votação das peças orçamentárias (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA), seja na modalidade presencial ou digital.

A estatística descritiva apresenta a Tabela 2 para descrever os resultados das variáveis dependentes (NotaEBT; EBTAAtiva; EBTPassiva) e independentes (as demais). As variáveis (LogPIB, LogReceitapercap, LogRecTrib, LogRecTtExec, LogInves e LogDespTtExec), em razão da extensão de seus valores, estão representadas de acordo com a função logarítmica.

Tabela 2: Estatística descritiva das variáveis

Variáveis	Mínimo	Máximo	Média	Assimetria	Curtose	Desvio	Variância
NotaEBT	1,060	9,950	6,970	-0,551	-0,261	1,860	34,590
EBTAAtiva	0,760	5,000	3,950	-1,427	3,298	0,690	4,730
EBTPassiva	0,000	5,000	3,020	-0,342	-1,105	1,550	24,000

LogPIB	8,860	12,090	10,420	0,876	2,390	9,940	19,880
IDHMun	0,577	0,862	0,744	-0,591	0,673	0,050	0,002
IDHRenda	0,538	0,891	0,733	-0,236	0,359	0,060	0,004
TaxOcupPop	0,040	1,009	0,265	1,341	4,493	0,130	0,017
Epop	0,779	0,988	0,970	-7,995	97,855	0,010	0,000
LogReceitapercap	7,054	9,489	8,047	1,006	2,445	7,350	14,697
LogRecTrib	15,932	24,115	19,961	2,526	5,150	21,440	42,878
LogRecTtExec	18,982	24,718	21,083	2,374	4,889	22,100	44,211
RecTribRecExec	0,033	0,547	0,226	0,722	0,819	0,090	0,009
LogInves	13,240	21,344	17,840	2,272	4,779	18,740	37,487
LogDespTtExec	18,961	24,671	21,018	2,378	4,891	22,050	44,119
InvestDespExec	0,0006	0,163	0,044	1,409	2,286	0,030	0,001
Idade	26,000	87,000	54,632	0,296	-0,328	11,640	135,639

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Analisando a Tabela 2, no tocante à variável dependente “**NotaEBT**”, a qual apresenta a nota final do município obtida pela CGU a partir do somatório das Notas da Transparência Ativa (EBTAtiva) e da Transparência Passiva (EBTPassiva), o município que obteve a menor nota foi Belford Roxo (RJ) com apenas 1,06. Com a maior nota (9,95), 2 (dois) municípios se destacaram, são eles: Londrina (PR) e Serra (ES). A média calculada foi de 6,97, valor superior à média nacional (6,53) apresentada no Gráfico 1.

O grau de assimetria da curva dos dados foi (-0,551). Portanto, tem-se uma cauda mais longa da distribuição no sentido negativo do eixo do “x”, sinalizando que houve maior concentração de municípios (56,4%) com notas superiores à média. O resultado da curtose foi negativo (-0,261), demonstrando que a curva foi platicúrtica, ou seja, a distribuição da amostra apresentou-se mais achatada em sua parte superior, gerando maior distribuição para os lados. Da mesma maneira, o desvio padrão (1,860), raiz quadrada da variância, apontou certa uniformidade na dispersão dos dados em torno da média, como confirmou a medida da variância (3,459).

Quanto à variável dependente “**EBTAtiva**”, que apresenta as notas da Transparência Ativa (ver Tabela 2), verificou-se que o município com menor nota foi Belford Roxo (0,76) e o que obteve nota máxima foi Vitória (ES), o qual atendeu todos os requisitos referentes à iniciativa do governo. Analisando o grau de assimetria de tal variável, verificou-se assimetria

negativa, ou à esquerda (-1,427), sendo os valores superiores à média (3,950), frequentes em 58% dos municípios da amostra. Todavia, a curtose foi positiva (3,298) indicando que a curva foi leptocúrtica ou delgada, isto é, houve uma frequência mais aguda no centro, em volta da média. O baixo desvio padrão (0,690) apontou homogeneidade na amostra, e a variância (0,473) corroborou expressando o quão próximos os dados estão da média.

Com relação à variável dependente “**EBTPassiva**”, que apresenta as notas da Transparência Passiva (ver Tabela 2), consta que a menor nota foi 0 (zero), atribuída a 12 municípios (Caxias-MA, Itapipoca-CE, Rio Grande-RS, Camaçari-BA, Pouso Alegre-MG, Paço do Lumiar-MA, Sumaré-SP, Itaboraí-RJ, Carapicuíba-SP, Embu das Artes-SP, Hortolândia-SP e Maracanaú-CE).

Por outro lado, 23 municípios despontaram, com nota 5,0, no atendimento aos critérios das ações de transparência passiva. São eles: Serra (ES), Londrina (PR), Cubatão (SP), Salvador (BA), Rio Branco (AC), Maceió (AL), Colatina (ES), Vila Velha (ES), Curitiba (PR), Campo Grande (MS), Porto Velho (RO), Aparecida de Goiânia (GO), Chapecó (SC), Barbacena (MG), Itabuna (BA), Niterói (RJ), Belo Horizonte (MG), Dourados (MS), Lauro de Freitas (BA), Porto Seguro (BA), Araçatuba (SP), Jequié (BA) e Recife (PE). Observa-se que Serra (ES) e Londrina (PR) foram os que também se destacaram na “NotaEBT”.

A média da “EBT Passiva” foi 3,020, enquanto a assimetria deu-se à esquerda (-0,342), indicando frequência de valores mais altos e superiores à média, cerca de 91,6% dos municípios. A curtose foi de -1,105, demonstrando uma distribuição mais achatada ou platicúrtica e menor do que a normal (0,263). O desvio padrão foi de 1,550, demonstrando uniformidade na amostra, mas acompanhada de uma leve dispersão dos dados como confirmou a variância (24,00), além de indicar significativo desvio frente ao valor da média.

Vale frisar que a nota de transparência ativa (TA) se sobressaiu frente à transparência passiva (TP) em 63,2% dos entes pesquisados. Nos requisitos de TA encontra-se, dentre outros, a divulgação de informações orçamentárias, licitações, servidores e de estrutura organizacional em portais eletrônicos. Nas exigências de TP encontram-se o funcionamento de serviços de informação ao cidadão e o envio de pedidos de acesso à informação de forma eletrônica, entre outros (CGU, 2019). Porém, dentre os 140 (ou 56%) dos municípios que se manifestaram acima da média (6,97) da EBT Total, 58 (ou 41,4%) obtiveram nota da TP superior à TA.

Dentre os municípios da amostra, na variável independente “**LogPIB**” (PIB *per capita*), Paço do Lumiar (MA) apresentou em 2017 o menor valor (8,860), equivalendo a R\$ 7.101,58. Ressalta-se que tal município também esteve no limite inferior na variável “EBTPassiva”. No *ranking* populacional, a cidade maranhense ocupa a sétima posição no Estado (IBGE, 2020b).

Com relação ao PIB, Paço do Lumiar ocupou posição relativamente satisfatória (13^a). Portanto, o baixo desempenho na variável em análise ocorreu porque o valor do PIB foi dividido pelo tamanho populacional.

Por outro lado, o município de maior expressividade (12,090) foi Barueri (SP), equivalente a R\$ 177.747,83, ocupando a 5^a posição no percentual de investimentos (13,25%). O reflexo de seu desempenho pode ser justificado devido à sua política tributária que incentiva a atividade empresarial atraindo a instalação de novos empreendimentos. Dados do IBGE (2015c) informam que o percentual das receitas oriundas de fontes externas foi correspondente a 47,8%, o que implica afirmar que mais da metade das receitas de Barueri resultaram de sua arrecadação tributária, demonstrando seu potencial econômico. Assim, deduz-se uma relação entre os fatores voltados ao PIB com os contábeis.

A distribuição assimétrica do PIB *per capita* foi positiva (0,876), o que reflete um maior número de municípios (55,6%) com valores abaixo da média (10,420) correspondente a R\$ 33.842,29. A curtose positiva (2,390) apresentou-se em um modelo de curva mais alongada, com menor dispersão dos dados em torno da média. Os significativos valores do desvio padrão (9,940) e da variância (19,880) confirmaram o cenário de heterogeneidade dos dados da amostra refletindo o cenário de desigualdade econômica no País.

Embora a pesquisa limite-se ao PIB *per capita*, convém reforçar a disparidade econômica entre os municípios brasileiros. Apenas 7 (sete) municípios concentraram, em 2017, 25% do PIB do País e 13,6% da população: São Paulo (SP) com 10,6%, Rio de Janeiro (RJ) com 5,1%, Brasília (DF) com 3,7%, Belo Horizonte (MG) com 1,4%, Curitiba (PR) com 1,3%, Osasco (SP) com 1,2% e Porto Alegre (RS) com 1,1% (IBGE, 2019).

Analisando a variável “**IDHMun**”, verificou-se que o município Cametá (PA) obteve o menor índice (0,577), enquanto São Caetano do Sul, localizado na região do Grande ABC Paulista, adquiriu o maior IDHM (0,862), ocupando, inclusive, a primeira posição do *ranking* nacional. O IDHM de Cametá, apurado em 2010 (ATLAS BRASIL, 2013) é de 0,577, o que posiciona esse município na faixa de Desenvolvimento Humano Baixo (IDHM entre 0,500 e 0,599). Das três dimensões do IDHM, a de melhor desempenho foi Longevidade, com índice de 0,754, seguida de Renda, com índice de 0,538, e de Educação, com índice de 0,474.

São Caetano do Sul (SP), detentor do maior IDHM brasileiro, apresenta seu IDH na faixa de desenvolvimento humano muito alta (IDHM entre 0,800 e 1), segundo o Atlas Brasil (2013b). Conforme o IBGE (2020b), a cidade paulista esteve entre os 100 municípios de melhor PIB *per capita* do Brasil no ano de 2017 e o percentual de dependência de receitas do âmbito estadual e federal, em 2015, foi de apenas 38,6%, segundo dados do IBGE (2015b).

A média da amostra (0,744) apontou para a faixa de Alto Desenvolvimento Humano, segundo a faixa apresentada pelo Atlas Brasil (2013). A assimetria negativa (-0,591) indicou que os valores mais altos são os mais frequentes, tendo a maior parte dos municípios (55,2%) desempenho superior à média. Já a curtose (0,673) foi do tipo leptocúrtica ou delgada. O baixo desvio padrão (0,050) e a variância (0,002) reforçaram a existência de baixa dispersão e de maior uniformidade entre os valores obtidos na amostra.

Assim como na variável anterior, no **“IDHRenda”** também o município Cametá (PA) obteve o menor desempenho (0,538) e São Caetano do Sul o melhor (0,891) e o maior do País. Cametá evidencia a estreita ligação entre determinantes sociais e econômicos, pois a receita per capita de Cametá, no valor de R\$ 1.734,70, além dos demais indicadores contábeis, estão bem abaixo das médias atribuídas aos 250 municípios. Refletindo tal cenário, além de menor IDH Renda (0,538), o município teve a segunda menor taxa de ocupação populacional (5,5%) em 2017, segundo os dados desta pesquisa. Quanto a São Caetano do Sul, a dimensão que mais contribuiu para o desempenho do IDHM foi Renda, com índice de 0,891, o que lhe garantiu o título de melhor IDH do País. Em seguida foi Longevidade, com índice de 0,887, e Educação, com índice de 0,811 (ATLAS BRASIL, 2013).

Nesses aspectos, a média da amostra foi 0,733, enquadrando-se na faixa de Alto Desenvolvimento Humano. A assimetria também foi inferior a 0 (zero) (-0,236) informando que a maior parte dos municípios (55,2%) obteve desempenho superior à média. Já a curtose (0,359) foi do tipo leptocúrtica ressaltando uma medida levemente superior à de distribuição normal (0,263). O baixo desvio padrão (0,060) e a variância (0,004) indicaram a existência de baixa dispersão e de acentuada uniformidade entre os valores obtidos na amostra.

A menor **“TaxOcupPop”** ocorreu em São Félix do Xingu (PA), com 4%, e com 100,9% despontou Barueri (SP). São Félix do Xingu (PA) tem uma extensa área rural, com número de domicílios da zona rural superando o da zona urbana (IBGE, 2010). Essa grande ocupação na zona rural pareceu refletir no fato de o município ter também apresentado a menor taxa de escolaridade (IBGE, 2010), como será descrito adiante. Pertencente à Região Metropolitana de São Paulo, Barueri (SP) apresentou a maior **“TaxOcupPop”** (IBGE, 2020b). Os dados oficiais (PREFEITURA DE BARUERI, 2019) anunciam que a capacidade de atração de novas empresas contribuiu para a obtenção de uma das menores taxas de desemprego do País.

Com relação à média, o resultado foi de 26,5% e a distribuição assimétrica foi positiva (1,341) sinalizando para a realidade de que a maioria dos municípios (52%) se encontra abaixo da média no quesito população ocupada. A curtose também foi positiva (4,493) em que a curva de distribuição dos dados ficou mais alongada e relativamente mais concentrada em torno da

média, como expressaram o desvio padrão (0,130) e a variância (0,017) com relação à baixa dispersão dos dados.

Conforme sinalizado anteriormente, o menor “**Epop**” ocorreu em São Félix do Xingu (PA), com 77,9%. No limite máximo encontrou-se Toledo (PR), com 98,8% (a média foi de 97%). Com a melhor nota (4,9) no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) nos anos finais do Ensino Fundamental, Toledo se destaca entre outras cidades do Estado do Paraná com mais de 100 mil habitantes: Guarapuava (4,7), Araongas (4,6) e Campo Largo (4,6) (GOVERNO DO PARANÁ, 2020).

Ainda neste item, a “cauda” da distribuição assimétrica se direcionou para a esquerda (-7,995), ou seja, a maioria dos municípios (55,2%) apresentou o indicador “escolaridade da população” acima da média. A curtose também foi positiva (97,885) ou leptocúrtica. O desvio padrão (0,010) e a variância (0,0002) também evidenciaram significativa homogeneidade nos dados, pois estão bem próximos de 0 (zero), inclusive, o modesto valor de variância indicou uma maior proximidade dos dados com a média.

Quanto à variável “**LogReceitapercap**”, obtida pela razão entre a receita arrecadada e a população, o valor mínimo (7,054) foi atribuído a São Gonçalo (RJ), com R\$ 1.157,47 e o máximo (9,489) a Maricá (SP), com R\$ 13.218,41. Sendo o 16º município mais populoso do Brasil e o 2º do Estado do Rio de Janeiro (IBGE, 2020b), São Gonçalo é um dos exemplos nacionais de “cidade-dormitório” em razão da significativa quantidade de pessoas que recorrem a cidades vizinhas, sobretudo, à capital fluminense para estudar e/ou trabalhar (ROSA, 2017). O autor acrescenta que os baixos indicadores sociais e problemas com a infraestrutura urbana relacionam-se com a periferização da cidade. Inclusive, o IBGE (2017c) demonstrou que a proporção de pessoas ocupadas, no ano de 2017, em relação à população total era de apenas 11,9%, bem abaixo da média da amostragem (26,5%).

Em termos econômicos, São Gonçalo é um importante polo industrial, possuindo orçamento bilionário, cuja receita, em 2018, chegou a R\$ 1.215.139.935,30, segundo o SICONFI (2019). Em 2017, o município apresentou o 5º maior PIB do Estado e o 50º maior do País, correspondendo a mais de R\$ 17 milhões, conforme IBGE (20120a). No entanto, apesar dos altos números absolutos, a razão entre a receita e o PIB pela população geraram, em decorrência, do volume populacional, resultados abaixo da média da amostragem. Por exemplo, o PIB *per capita* foi de apenas R\$ 16.408,34 e a receita *per capita* de R\$ 1.157,47, o que lhe atribuiu a condição de menor receita *per capita* neste estudo.

Maricá, localizado na Região Metropolitana do Rio de Janeiro, foi o município que mais se destacou na receita orçamentária *per capita* considerando a amostra desta pesquisa. No

cenário nacional perdeu apenas para Paulínia (SP), que devido ao critério populacional não se enquadrou na pesquisa. Esses 2 (dois) municípios lideraram a lista das 10 (dez) cidades que possuem a maior Receita per capita do País, segundo o Observatório de Informações Municipais (OIM, 2019), com base nos dados de 2018. As demais são: Barueri (SP); São Sebastião (SP) (devido à população não entrou na amostra); Macaé (RJ) (excluída dos determinantes contábeis nesta pesquisa); São Caetano do Sul (SP); Cubatão (SP); Santana de Parnaíba (SP); Itajaí (SC) e Niterói (RJ). Como se observa, nenhuma delas é capital, mas todas possuem potencial econômico para atividades petrolíferas e estão na Região Sudeste, evidenciando, assim, sua contribuição no cenário financeiro do País.

Por fim, o desempenho de Maricá no tocante à receita *per capita* guarda relação com aspectos socioeconômicos, pois, o PIB *per capita* de 2017 apresentou-se como um dos maiores da amostra. Cabe frisar que a Receita *per capita* e o PIB *per capita*, por exemplo, relacionam-se diretamente com o porte demográfico, ou seja, quando houver tendência de crescimento populacional maior que os valores correntes do indicador haverá, conseqüentemente, redução de valor (OIM, 2019).

Retomando a Tabela 2, verifica-se uma média de 8,047, ou seja, a receita *per capita* foi de R\$ 3.117,91. O resultado da assimetria (8,047) ressaltou que a maioria dos municípios (58,8%) obteve valores mais baixos. A curtose, também positiva, demonstrou sua curva mais delgada (2,445), quer dizer, houve certa concentração em torno da média, pois o desvio padrão (7,350) expressou dispersão dos dados que foi constatada, ainda, pela variância (14,697), demonstrando um acentuado grau de desvio dos dados em relação à média.

Quanto à variável “**LogRecTrib**”, o valor mínimo (15,932) foi atribuído a Abaetetuba (PA), que arrecadou, a título de tributos, o valor de R\$ 8.303.362,16 e o máximo (24,115) a São Paulo (SP), que arrecadou R\$ 29.722.678.620,43. Salienta-se que, conforme a Confederação Nacional dos Municípios (CNM, 2019), o cenário tributário dos municípios brasileiros resulta do modelo constitucional de repartição de competências em que o ente municipal tributa basicamente imóveis urbanos e serviços. Segundo o IPEA (2020), existe no País alta concentração da arrecadação dos tributos municipais, pois 96% de toda a arrecadação dos impostos municipais, no ano de 2019, concentrou-se nos 1.772 municípios com mais de 20 mil habitantes. Ou seja, os demais, abaixo de 20 mil habitantes foram responsáveis por apenas 4% da arrecadação tributária de 2019.

Essa alta concentração já foi identificada também nos estudos do OIM (2017). Deste modo, fica evidente que a arrecadação dos tributos municipais enfrenta relevante desigualdade no País. Além disso, é relativamente baixa, quando comparada aos demais grupos de

composição da receita, carecendo, portanto, de fortalecimento do seu sistema de arrecadação, sobretudo, os municípios de menor população (IPEA, 2020).

Nesse panorama, o município de São Paulo (SP), por ser uma potência econômica, além de mais populoso e o mais arrecadador do País, segundo os dados coletados do IBGE (2020c), destacou-se nos determinantes contábeis, posicionando-se bem acima da média. Acompanhando essa tendência, cita-se a Taxa de Ocupação Populacional (45,8%) e o IDH Municipal (0,805) e o IDH Renda (0,843), o que reforça a correlação entre os determinantes socioeconômicos e contábeis.

A média geral dos municípios (19,961) ficou em torno de R\$ 468.256.566,80 e a distribuição assimétrica foi positiva (2,526), sinalizando que os valores abaixo da média são os mais frequentes (81,6% dos municípios). A curtose (5,150) foi do tipo leptocúrtica e o desvio padrão (21,440) demonstrou dados dispersos e mais heterogêneos e a variância (42,878) com acentuado grau de desvio em relação à média.

No tocante à variável “**LogRecTtExec**” o valor mínimo (18,982) foi conferido a São Félix do Xingu (PA), que arrecadou o total de R\$ 175.371.077,00 e o máximo (24,718) a São Paulo (SP), que teve uma arrecadação total superior a R\$ 54 milhões. Presume-se que esse cenário econômico esteja associado aos valores do IDH Municipal e IDH Renda, respectivamente, 0,594 e 0,638, que também se alocaram abaixo da média no município São Félix do Xingu (PA). Já a capital paulista, com R\$ 54,3 bilhões, lidera o *ranking* nacional das receitas orçamentárias. Em seguida, com significativa diferença, a capital do Rio de Janeiro, com R\$ 27,6 bilhões, depois Belo Horizonte (MG), com R\$ 10,5 bilhões e Curitiba (PR) com R\$ 8,7 bilhões de receita arrecadada.

A média (21,083) esteve em torno de R\$ 1.437.660.925,96. A distribuição assimétrica foi positiva (2,374), reforçando que os valores mais baixos são os mais frequentes entre os municípios, ou seja, 78,4% dos entes teve valores inferiores à média. A curtose (4,889) foi leptocúrtica e o desvio padrão (22,100) demonstrou que os dados estão dispersos e a variância (44,211) apresentou acentuado grau de desvio dos dados em relação à média.

Ainda com relação à receita própria (composta principalmente pelos tributos), os municípios com população de até 50 mil habitantes têm representação de apenas 11% da receita total e em 96% destes municípios a receita do Fundo de Participação do Município (FPM) é maior do que a receita tributária (ARAÚJO; SIQUEIRA, 2016).

Assim como na variável “RecTrib”, na “**RecTribRecExec**”, obtida pela razão entre a Receita Tributária e a Receita Total Executada, o valor mínimo foi atribuído a Abaetetuba (PA), cujo percentual de participação da Receita Tributária sobre a total foi de apenas 3,3%. O maior

percentual competiu a São Paulo (SP) que obteve 54,7%. Em Abaetetuba (PA), os recursos financeiros decorrentes da atividade tributária própria em 2018 equivalem a apenas 3,31% da receita total, o menor dentre os 250 municípios. Dessa maneira, infere-se que o aludido município paraense enquadra-se no cenário brasileiro de significativa dependência dos governos locais em relação às transferências de outras esferas governamentais, conforme asseguram Gerigk, Ribeiro e Lepchak (2019).

Contudo, apesar de se colocar como mínimo, quanto à posição de tendência, apenas para a Receita *per capita* e para o percentual de Receita Tributária sobre a Receita Executada, o município exibe valores abaixo da média da amostra para os determinantes socioeconômicos (PIB per capita, IDH Municipal, IDH Renda e Taxa de Ocupação Populacional) e em todos os outros determinantes contábeis, apresentando, inclusive, disparidade entre os valores encontrados e a média de cada variável.

Em relação a esse indicador, impressionam os índices de São Paulo (SP), com 54,7%, Barueri (SP), com 53,67%, Guarujá (SP), com 52,52%, Santana de Parnaíba (SP), com 51,7%, Florianópolis (SC), com 49,74%, Santos (SP), com 48,37%, Praia Grande (SP), com 46,46%, Campinas (SP), com 46,31% e Rio de Janeiro (RJ), com 41,63%. No entanto, percebe-se discrepância entre os entes subnacionais, havendo uma quantidade expressiva de municípios que dependem do Fundo de Participação do Município (FPM) para suas despesas.

Como afirmou a STN (2017), 81,98% dos municípios brasileiros possuem grau de dependência superior a 75% das transferências do governo federal, estadual ou ambos, inclusive, é nas regiões Norte e Nordeste do país que a maioria se situa (GERIGK, RIBEIRO; LEPCHAK, 2019). Ramos e Seta (2019) em estudos realizados com as capitais da Região Sudeste observaram que São Paulo (SP) e Rio de Janeiro (RJ) são os entes que mostram menor dependência do FPM nas receitas orçamentárias.

Quanto a essa variável, a média foi representada por 22,6% e a assimetria foi positiva (0,722), sinalizando que os percentuais mais baixos foram os mais frequentes (54% apresentaram valores abaixo da média). A curtose (0,819) foi do tipo leptocúrtica indicando certa concentração em torno do centro da distribuição. O desvio padrão (0,090) demonstrou uma tímida dispersão, assim como a variância (0,009) que também apresentou baixo grau de desvio dos dados perante a média.

A “**LogInves**”, variável representante do valor que os municípios aplicaram em investimentos (subgrupo das Despesas de Capital), teve seu valor mínimo (13,240) conferido a Cubatão (SP), com R\$ 562.699,36. Esse resultado se repetiu na análise do Percentual de

Investimentos sobre a Despesa Total, apenas 0,06% da despesa foi efetivamente aplicada em investimentos no ano de referência (2018).

Tal percentual refletiu o inexpressivo valor destinado a obras, instalações e equipamentos em relação ao montante da Despesa Total que chegou a quase R\$ 1 milhão de reais em 2018 e uma Receita *per capita* equivalente a quase o triplo da média do presente estudo (R\$ 3.130,43). O PIB *per capita* (R\$ 95.822,18) e o Epop (98%) também superaram a média, sendo Cubatão (SP) um dos 100 municípios de maior PIB do Brasil, segundo IBGE (2017e). Observa-se ainda que Cubatão se destacou entre os municípios com maior nota da “EBTPassiva”. O valor máximo de “LogInves” (21,344) foi atribuído a São Paulo (SP) que investiu com obras e equipamentos o correspondente a R\$ 1.860.381.657,69, corroborando com os resultados referentes à Receita Tributária e total arrecadada, haja vista que São Paulo é a maior cidade brasileira e protagonista da economia do País.

Com a nota total da transparência (8,63), resultante da soma da ativa com a passiva, Cubatão ainda alcançou a posição 118º no *ranking* nacional da EBT, superando, inclusive, a capital paulista (181º), que apresentou o maior volume de investimentos. Verificou-se, portanto, que tal município, apesar de ter se destacado com valores mínimos somente no aspecto do investimento, foi satisfatório nos demais indicadores. Isso se justifica, ainda, pelo fato de o município abrigar um importante polo industrial do País nos setores petroquímico, siderúrgico, fertilizantes, dentre outros.

Cabe ressaltar que Soares e Melo (2016) constataram que municípios detentores de menores recursos (financeiros, humanos e tecnológicos) dificilmente conseguem celebrar convênios para captação de recursos junto às demais esferas de governo, devido às exigências impostas para a celebração de tal instrumento. Vale lembrar que os projetos requerem conhecimento técnico, eficiência na sua execução e atenção às normas para elaboração e liberação de recurso, e nem sempre os municípios estão aptos a atender tais requisitos, sendo comuns inadimplências e bloqueio de repasses.

Nessa variável, a curva de assimetria se estendeu para a direita apresentando um valor positivo de 2,272, o que infere que a maior parte dos municípios (75,6%) apresentaram seus investimentos inferiores à média (17,840 equivalente a R\$ 56.150.417,17). A curtose leptocúrtica (4,779) foi mais afunilada, indicando um maior distanciamento da distribuição normal (0,263). O desvio padrão e a variância insinuaram maior disseminação e heterogeneidade nos dados, com disparidade entre os valores da amostra.

A variável “**LogDespTotExec**” demonstra os valores totais liquidados da despesa orçamentária no ano de 2018. O município que apresentou o menor valor foi Bragança (PA),

com 18,961 equivalente a R\$ 171.693.017,23, e destinação priorizando as áreas de educação, saúde e urbanismo, segundo o Balanço Anual de 2018. Comparando-se aos demais entes pesquisados, Bragança apresentou baixos indicadores de receita em 2018, dentre eles: a quinta menor receita *per capita* (R\$ 1.476,67) e a terceira menor receita da amostra (R\$ 188.379.139,30). Além disso, segundo o IBGE (2020b), o município demonstrou elevado percentual de receitas oriundas de fontes externas (89,6%), compatível com a realidade da maioria dos municípios brasileiros.

O valor máximo de tal variável (24,671) coube, mais uma vez, a São Paulo (SP) que liquidou no ano de referência o valor de R\$ 1.860.381.657,69 com enfoque para as áreas de educação, saúde e transportes, e em constante evolução desde 2008, segundo o portal da transparência (PREFEITURA DE SÃO PAULO, 2020). A média (21,018) esteve em torno de R\$ R\$ 1.437.660.925,96. A distribuição assimétrica foi positiva (2,378), reforçando que os valores mais baixos são os mais frequentes entre os municípios (79,6%). A curtose (4,891) foi do tipo leptocúrtica e o desvio padrão (22,050) demonstrou que os dados estão dispersos e a variância (44,119) apresentou acentuado grau de desvio dos dados em relação à média.

Vale registrar que, em face do princípio orçamentário do equilíbrio entre receita e despesa vigente na administração do setor público, observou-se significativa proximidade entre as variáveis “LogRecTotExec” e “LogDespTotExec” no que se refere aos valores das estatísticas descritivas.

Com relação à variável “**InvestDespExec**”, obtida pela razão entre o Investimento e a Despesa Executada, o menor percentual (0,06%) correspondeu a Cubatão (SP), seguindo a tendência da variável anterior. Já o maior percentual de investimentos (16,33%) coube a Maricá (RJ). Seria esperado que São Paulo (SP), município detentor da maior receita pública do País, apresentasse também a maior despesa liquidada na categoria Investimentos, R\$ 1.860.381.657,00. Entretanto, ao se analisar a participação dos Investimentos frente ao montante da despesa liquidada (R\$ 51.832.935.722,00), o resultado fica em 3,59%, abaixo da média (4,45%).

Como visto, Maricá (RJ) foi o município que mais se destacou na Receita per Capita, assim como na relação entre os investimentos e a despesa total liquidada. Os estudos do MPRJ (2018) justificam tais resultados, uma vez que informam que o município vem apresentando aumento da capacidade de investimentos decorrentes das rendas petrolíferas que arrecada. Tal fato atrai diversos investimentos no âmbito da indústria e tecnologia, a exemplo do Parque Tecnológico em Maricá, segundo o site oficial da Prefeitura Municipal (PREFEITURA DE MARICÁ, 2018).

Na presente variável, a média de investimento entre os municípios da amostra foi de apenas 4,45%. A assimetria foi positiva (0,722), confirmando que os percentuais mais baixos foram mais frequentes, quer dizer, em 58% dos municípios os valores foram menores que a média. A curtose (2,286) foi do tipo leptocúrtica indicando certa concentração em torno do centro da distribuição. O desvio padrão (0,030) demonstrou uma leve dispersão, assim como a variância (0,001) que também insinuou baixo grau de desvio dos dados com relação à média.

Por fim, a variável “**Idade**”, referente ao perfil do gestor, calculada com base nos dados do sítio do TSE (2016), indicou a faixa etária mínima de 26 anos para o atual gestor de Maranguape-CE e a faixa etária máxima de 87 anos para o prefeito de Divinópolis-MG, este eleito pela quarta vez. A média de idade entre os gestores é de aproximadamente 54 anos. A assimetria foi positiva (0,296), isto significa que a maioria dos gestores (55,6%) se enquadra abaixo da média nesse quesito. A curtose negativa (-0,328) apontou para uma curva mais achatada ou platicúrtica evidenciando uma acentuada disseminação dos dados em torno da média. Esse distanciamento da média, assim como a heterogeneidade da faixa etária pode ser confirmado com os expressivos valores do desvio padrão (11,640) e de variância (135,639).

Dando continuidade à análise descritiva, dedica-se a partir de agora, aos resultados sobre **participação popular** nos municípios. A descrição do tema como variável indica a sua importância para o estudo da transparência pública municipal e da legitimidade da gestão nos municípios brasileiros, tendo em vista que a consolidação de espaços participativos pelos gestores reflete o nível de transparência ativa e passiva, conforme a **H5** deste estudo.

Os resultados dessa variável foram obtidos a partir da busca no portal de dados *Google* prioritariamente por meio da palavra-chave “orçamento participativo” seguida da descrição “nome do município ano 2017 ou 2018”. Contudo, houve limitações. Portanto, a busca foi complementada com a palavra-chave “plano plurianual” seguida da descrição “nome do município ano 2017 ou 2018” e, em terceiro lugar, da palavra-chave “LDO” seguida da descrição “nome do município ano 2017 ou 2018”.

O PPA e a LDO foram considerados nas palavras-chave por serem instrumentos de transparência da tríade do ciclo orçamentário: integrada por 1 (um) PPA (vigência quadrienal), 4 (quatro) LDO's e 4 (quatro) LOA's (BRASIL, 1988). Envolvida por normas legais é um trâmite que compreende as fases de elaboração, discussão e aprovação nas Câmaras Municipais (esfera municipal). A discussão no Poder Legislativo, por ter o formato de audiência pública, incentiva a participação popular, colaborando, por sua vez, para a *accountability* (PERES, 2020). Contudo, esta pesquisa buscou evidências quanto à participação social promovida

não apenas no âmbito do Poder Legislativo, mas também a partir de iniciativas do Poder Executivo, ainda na fase de elaboração das peças orçamentárias.

Vale registrar que a busca foi bastante complexa requerendo o desenvolvimento de estratégias de identificação dos dados como: a pesquisa nos portais oficiais dos municípios, sítios de notícias ou documentos municipais. Os resultados indicaram que 62% dos municípios realizaram audiências públicas de apresentação e/ou discussão das propostas de ações governamentais por meio do PPA (Plano Plurianual) ou votação da LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias). Esses municípios cumpriram, portanto, o inciso I, § 1º do artigo 48 da LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) (BRASIL, 2000):

§1º A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 156, de 2016): 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; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Todavia, não foram identificadas notícias ou informações claras sobre OP (Orçamento Participativo), suas variações ou audiências públicas de discussão da LDO e do PPA em 38% dos municípios pesquisados. Especificamente, os municípios que realizaram ou têm o OP como espaço de tomada de decisão e participação política da sociedade civil representaram um percentual de 40%. Ressalta-se que foram consideradas as notícias que descreviam a realização do OP (no título da notícia ou no texto). Em poucos casos, a confirmação de que o município realizou o OP naquele ano foi obtida com a associação de notícias anteriores ou documentos disponibilizados no site do município ou outros portais de notícias.

Observou-se uma variação de denominações sobre o Orçamento Participativo, tais como: “Orçamento Popular”, “Orçamento Comunitário”, “Orçamento Cidadão”, “Consulta Pública Participativa”, “Planejamento Participativo”. No entanto, identificou-se que o aspecto essencial presente em todas as variações é a apresentação e/ou discussão das propostas governamentais a constarem no PPA, na LDO ou na LOA (Lei Orçamentária Anual). Registra-se, ainda, que o ano de 2017 foi de elaboração do PPA, sendo oportunidade para os municípios discutirem também o Orçamento.

Quanto às formas de realização do OP, 9,6% adotaram as modalidades digital e presencial, 4,8% digital e 24% presencial. A modalidade digital variou entre a criação de

plataformas municipais específicas, aplicativos, disponibilização de formulário eletrônico no site das prefeituras, redes sociais ou via telefone. Na abordagem presencial predominou a audiência pública e a plenária, seguida de oficinas, fórum e conferência.

A respeito dessas modalidades de participação, pondera-se que o OP ou as consultas públicas digitais têm sido uma tendência na Administração Pública, ainda que permaneça o processo de participação presencial (ARAÚJO; PACHECO, 2017). Nesse sentido, a TIC fornece um maior alcance de participantes nas decisões governamentais, pois o público tem hoje um papel muito mais ativo no meio digital. Ainda assim, um aspecto fundamental para a efetividade da participação digital é a forma como ela ocorre: se há interação entre governo e cidadãos, quais as ferramentas tecnológicas usadas, o grau de interatividade da ferramenta e o tipo de comunicação resultante (IASULAITIS, 2020).

De fato, o OP denominado desta forma, apresenta queda no País, especialmente, no período de base da EBT: 2017 e 2018. Pode-se considerar como um elemento importante para isso, a transição governamental, sendo o ano de 2017, o ano de início de mandato. Em alguns casos, os prefeitos, como o de Belo Horizonte, optaram por atender as demandas de OP's anteriores. Nessa perspectiva de queda do OP após o ano de 2016, Peres (2020) argumenta que três variáveis foram importantes para esse fato: a estruturação da receita orçamentária (elevada dependência de transferências estaduais e federais), a estruturação da despesa orçamentária (crescentes demandas sociais para atendimento a direitos já constituídos) e o grau de evolução da receita (crise econômica do país, sobretudo após 2014, quando a receita começou a oscilar entre queda e paralisação). Assim, o orçamento público perdeu espaço para adição discricionária de prioridades, prevalecendo os esforços em prol das despesas obrigatórias, sobretudo, com saúde e educação.

A cidade de São Paulo se destacou ao regredir na participação popular extinguindo o Conselho Municipal de Planejamento e Orçamento Participativos (CPOP) (REDE NOSSA SÃO PAULO, 2017). Nesse sentido, não apresentou nenhum debate com a população no período para definição das peças orçamentárias. Nota-se que o período anterior 2013-2016 pode ser descrito como uma importante arquitetura de participação, com inovações e ampliação do número de canais de participação. Contudo, a experiência não ganhou ênfase em razão do contexto e momento político em que se deu (COELHO, 2020).

Fortaleza apresenta importante histórico de adoção do OP de 2005 a 2016 (SILVA, 2017; SANTOS, 2019). Contudo, não foram encontrados registros ou noticiários sobre o município nos anos de 2017 e 2018. Manaus que também possui importante trajetória de OP, não apresentou nenhum indício após 2016. Em paralelo, observou-se que algumas cidades

voltaram a adotar o OP em 2019, como Juiz de Fora (MG), coincidência ou não, um ano antes das eleições municipais. Já Foz do Iguaçu só veio implantar OP em 2019.

Entendendo esse indicador político como um instrumento que assegura a transparência municipal (IASULAITIS, 2020), pode-se dizer que a participação popular nos anos de 2017 e 2018 nos municípios analisados, sofreu influência do cenário político do período: transição governamental dos municípios em 2017 e das eleições presidenciais em 2018. Esse cenário de transição eleitoral ou de questões político-eleitorais instiga o desenvolvimento de estudos como o de Morais, Queiroz e Sousa (2019) e o de Bartoluzzio e Anjos (2020) podendo, inclusive, ser um indicativo para pesquisas futuras que relacionem os determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos nos ciclos de transição.

Por fim, realizada a análise descritiva dos dados, a pesquisa segue com a inferência dos resultados via técnica de regressão de Tobit para verificar a(s) relação(ões) de significância dos determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos no nível de transparência municipal. Espera-se que a análise responda as hipóteses e os objetivos da pesquisa de modo a explicar a importância desses determinantes.

4.3 ANÁLISE DAS VARIÁVEIS EXPLICATIVAS DO NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA MUNICIPAL

Na aplicação do modelo de Tobit, calculado pelo *software* STATA 13.0, na presente pesquisa trabalhou-se com nível de significância de (α) de 0,10. Observa-se na Tabela 3, a seguir, que, das 28 variáveis explicativas eleitas para este estudo, 10 (dez) se mostraram significantes na regressão para a nota total da EBT-Avaliação 360° (**NotaEBT**). São elas: IDHRenda”, “LogRecTribut”, “RecTribRecExec”, “IdeolDir”, “Genero”, “EscLerEscre”, “EscFund”, “PolíticoCarreira”, “GenxDireita” e “GenxPolitoCa”.

Cabe ressaltar que a variável “**LogRecTtExec**”, equivalente ao valor da Receita Total Executada) não foi utilizada em nenhuma das análises subsequentes, uma vez que indicou sinais da existência de multicolinearidade, o que potencialmente enviesaria a estimação dos coeficientes.

Tabela 3: Resultados da regressão Tobit com “Nota EBT” como variável dependente

Variáveis	Coefficiente	Erro padrão robustos	T	P>t
LogPIB	-0,238	0,293	-0,810	0,419
IDHMun	-6,323	7,137	-0,890	0,377
IDHRenda	14,520	6,991	2,080	0,039**
TaxOcupPop	0,898	1,830	0,490	0,624
Epop	-0,997	1,293	-0,770	0,442
LogReceitapercap	-0,393	0,311	-1,260	0,207
LogRecTrib	0,391	0,126	3,090	0,002***
RecTribRecExec	-3,726	2,071	-1,800	0,073*
LogInves	0,260	0,541	0,480	0,631
LogDespTtExec	-0,114	0,432	-0,260	0,792
InvestDespExec	-9,880	11,797	-0,840	0,403
IdelDir	2,251	0,952	2,360	0,019**
IdelEsq	0,790	0,943	0,840	0,403
Genero	1,375	0,492	2,790	0,006***
OrcPart	0,226	0,230	0,980	0,328
EscLerEscre	2,479	0,414	5,990	0,000***
EscFund	1,219	0,604	2,020	0,045**
EscMed	0,225	0,387	0,580	0,562
EscSuperIncom	-0,133	0,451	-0,290	0,769
PolíticoCarreira	2,057	0,778	2,640	0,009***
Gestao	0,843	1,128	0,750	0,456
Advogado	0,073	0,409	0,180	0,859
Idade	-0,001	0,010	-0,090	0,927
GenxDireita	-2,135	0,995	-2,150	0,033**
GenxEsq	-0,444	0,987	-0,450	0,653
GenxPolitoCa	-2,329	0,836	-2,790	0,006***
GenxGestao	-0,597	1,180	-0,510	0,614
Sigma	1,665	0,079		

Nota: Observações censuradas à esquerda = 1 (NotaEBT ≤ 1,06); Observações censuradas à direita = 2 (NotaEBT ≥ 9,95); Log verossimilhança = -469,03; LR $\chi^2 = 27,57$, com Prob > $\chi^2 = 0,000$; Pseudo $R^2 = 0,0605$.

Onde: * estatisticamente significativa a 0,10; ** estatisticamente significativa a 0,05; e *** estatisticamente significativa a 0,01;

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Segundo a Tabela 3, no tocante aos **Determinantes Socioeconômicos**, a variável independente “**IDHRenda**” demonstrou-se estatisticamente significativa (*p*-valor igual a 0,039) e contribuiu positivamente para a variável dependente (NotaEBT), com coeficiente de 14,520, a um nível de significância (α) de 0,05. Ou seja, quanto maior o IDH Renda, maior também foi a nota total da EBT 2018. A relevância estatística constatou-se com o fato de o *p*-valor ter sido menor que α (0,05 ou 5%).

Nesse ponto, pode-se confirmar **H1**, ou seja, **municípios com maior desenvolvimento socioeconômico ofertam mais informações aos cidadãos**. Esse resultado alinha-se a Purn-

Cid e Bolívar, 2017, Brocco et al., 2018 e Baldissera et al., 2020, sinalizando que a renda municipal gera resultado de caráter positivo sobre os níveis de transparência, seja ela ativa, passiva ou geral. Segundo tais estudos, isso decorre do fato de que a população com renda *per capita* mais elevada requer mais transparência na aplicação dos recursos públicos.

No entanto, as demais variáveis socioeconômicas (“LogPIB”; “IDHMun”; e “TaxOcupPop”) não apresentaram relação de significância com a variável dependente em comento, ou seja, o *p-valor* foi superior ao nível de significância. Também a variável “Epop” não evidenciou relação significativa. Assim, não se confirmou a **H2** de que **municípios com maiores taxas de alfabetização divulgam mais suas informações**. Em estudos anteriores, a relação foi positiva para transparência geral (BERNARDO; REYS; SEDIYAMA, 2017) e para TA (OLIVEIRA E SILVA; BRUNI, 2019). A diferença nos resultados deste estudo frente à literatura prévia decorre potencialmente da composição da amostra estudada.

Com relação aos **Determinantes Contábeis** da Tabela 3, a variável “**LogRecTrib**” (Receita Tributária arrecadada) apresentou-se estatisticamente significativa (*p-valor* igual a 0,002 e menor que o α que é de 1%) e exerceu relevante efeito positivo (0,391) sobre a variável dependente. Desse modo, tal constatação confirma a **H3** de que **existe relação positiva entre receita orçamentária e nível de transparência**, como já afirmado nos estudos de Brocco et al. (2018) e Fraga et al. (2019). No entanto, os resultados do estudo de Baldissera et al (2020) enfatizam que somente os investimentos parecem exercer um impacto positivo sobre a transparência dos municípios brasileiros.

Observou-se na amostra que dentre os 17 municípios cuja receita tributária é bilionária, 14 (cerca de 82%) obtiveram nota total da EBT superior à média (6,97), estando entre eles 9 (nove) capitais: São Paulo-SP (7,94), Belo Horizonte-MG (9,16), Curitiba-PR (9,67), Salvador-BA (8,74), Porto Alegre-RS (8,44), Recife-PE (9,9), Fortaleza-CE (8,446), Goiânia-GO (7,42), Manaus-AM (8,51) e Campo Grande-MS (9,64). Ante o exposto, supõe-se que municípios mais arrecadadores de tributos destacam-se pelo porte, pois como se vê, alguns são capitais. Infere-se, portanto, que, com mais recursos disponíveis, os municípios tendem a incentivar mais a transparência por oferecerem melhores condições de acesso à informação. Além disso, comumente estão mais sujeitos aos órgãos de controle.

Assim, possivelmente, o fato de a arrecadação tributária depender, dentre outros, de elevados custos com estrutura física, tecnológica e humana para incremento e fiscalização mais eficientes, pode explicar o motivo pelo qual os municípios de maior porte populacional e capacidade de arrecadação tributária, como as capitais ora citadas, tenham auferido bons níveis de transparência.

Por outro lado, sendo o coeficiente da “**RecTribRecExec**” (percentual obtido pela divisão da Receita Tributária sobre a Receita Total Executada) equivalente a -3,726 e o *p-valor* de 0,073, verifica-se que tal variável influenciou de modo negativo, a um nível de significância de 10%, a “NotaEBT”. Então, quanto maior o percentual de receita tributária sobre a receita total de 2018, menor foi a nota total da EBT. Ainda, menor foi o grau de dependência do ente em relação às receitas totais.

Diante disso, presume-se que os gestores possivelmente não estimularam a transparência, a fim de evitar que a sociedade, ao saber da sua significativa participação na receita pública, por meio do pagamento de tributos, intensificasse a exigência pela contraprestação de bens e serviços. Já as demais variáveis contábeis (“LogReceitaPercap”; “LogInves”; “LogDespTtExec”; e “InvestDespExec”) não apresentaram significância na relação com a “NotaEBT”.

Os **Determinantes Políticos** com efeito positivo sobre a variável dependente foram: “**Genero**” (categoria base do gênero do gestor: masculino), com coeficiente de 1,375, “**EscLerEscre**” (número de gestores que apenas leem e escrevem), apresentou coeficiente de 2,479 e “**PolitoCarreira**” (gestor que já ocupou cargos políticos anteriormente), que obteve coeficiente de 2,057. As três variáveis se apresentaram estatisticamente significantes com *p-valor* de 0,006, 0,000 e 0,009, respectivamente, a um relevante nível de significância comum de 1%. Contribuíram positivamente com a “NotaEBT” também as variáveis políticas, com coeficiente 2,251 a “**IdelDir**” (gestor de ideologia de direita) e com coeficiente 1,219 a “**EscFund**” (gestor que tem nível escolar fundamental), sendo significantes com *p-valor* de 0,019 e 0,045, respectivamente, ambas com $\alpha = 5\%$.

Dessa maneira, confirma-se a **H4**, a qual pressupõe que **o nível de transparência aumenta de acordo com o perfil do gestor e a ideologia do partido**. Vale lembrar que Spac, Voda e Zagrapan (2018) não encontraram significância na ideologia, mas apontaram relações quanto ao perfil do gestor (gênero) e Oliveira e Silva e Bruni (2019) indicaram relação positiva para a idade do gestor. Para Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019), a ideologia do partido não foi significativa, enquanto nos estudos de Baldissera et al. (2020), quando a orientação política é de direita, há uma influência negativa sobre a transparência pública. Em estudo anterior (TEJEDO-ROMERO; ARAÚJO, 2018), a ideologia do partido possui significância e relação positiva.

A avaliação ideológica também deve ser vista a partir da gestão fiscal dos municípios, como enfatizam Bartoluzzio e Anjos (2020). Em seu estudo, os autores identificaram que tanto os partidos de direita quanto de esquerda apresentaram uma qualidade fiscal inferior aos de

centro (PMDB e PSDB). Foram analisados os ciclos políticos ou mandatos eleitorais entre os anos com eleições (2004, 2008, 2012 e 2016) de 425 municípios brasileiros. Verificou-se que as influências do período eleitoral impactaram nas decisões orçamentárias dos partidos.

Notou-se que, embora as variáveis “Genero”, “IdelDir” e “PolitoCarreira” tenham se manifestado, individualmente, positivas, a interação entre elas (“**GenxDireita**” e “**GenxPolitoCa**”), respectivamente, exibiu coeficientes negativos (-2,135 e -2,329), *p-valor* (0,033 e 0,006) e nível de significância de 5% e 1%. Infere-se, nesse sentido, que o gestor do gênero masculino e pertencente à direita, da mesma forma, com carreira política, impactaram negativamente para as notas da transparência total. Entretanto, não se conseguiu explicar o motivo pelo qual o gestor do gênero masculino, quando pertencente à ideologia de direita e quando já tenha carreira política, contribuiu negativamente para os níveis de transparência da EBT Total. Em razão disso, supõe-se que haja interferência de uma terceira variável.

Faz-se oportuno mencionar que no estudo de Moraes, Queiroz e Souza (2019) são obtidos indícios empíricos de que a carreira política do gestor pode interferir na categoria da despesa pública, pois gestores de primeiro mandato, em ano eleitoral, costumam investir mais em bens de capital, reduzindo os gastos com despesas correntes. O efeito sistemático de outras variáveis não compreendidas no modelo, por exemplo, a reeleição (o executivo no segundo ano de mandato pode não ter incentivo para promover a transparência do gasto público), pode explicar parcialmente os resultados apresentados nas interações.

As variáveis políticas “IdelEsq”, “OrcPart”, “EscMed”, “EscSuperIncom”, “Gestao”, “Advogado” e “Idade” não apresentaram significância estatística na regressão. A seguir, são apresentados na Tabela 4, os resultados do modelo de regressão que analisa a associação entre as variáveis independentes e a variável dependente “EBTAtiva”, a fim de se identificar os determinantes para a nota da Transparência Ativa (TA) da EBT 2018.

Tabela 4: Resultados da regressão Tobit com “Nota EBT Ativa” como variável dependente

Variáveis	Coefficiente	Erro padrão robustos	T	P>t
LogPIB	-0,083	0,102	-0,820	0,414
IDHMun	-6,499	2,844	-2,290	0,023**
IDHRenda	6,078	2,785	2,180	0,030**
TaxOcupPop	0,721	0,656	1,100	0,273
Epop	-0,221	0,579	-0,380	0,703
LogReceitapercap	0,145	0,120	1,210	0,227
LogRecTrib	-0,027	0,047	-0,570	0,570

RecTribRecExec	-1,349	0,726	-1,860	0,065*
LogInves	0,298	0,138	2,150	0,032**
LogDespTtExec	-0,204	0,105	-1,940	0,053*
InvestDespExec	-7,203	4,163	-1,730	0,085*
IdelDir	-0,089	0,232	-0,380	0,703
IdelEsq	-0,414	0,427	-0,970	0,333
Genero	-0,109	0,164	-0,670	0,507
OrcPart	0,155	0,086	1,810	0,071*
EscLerEscre	0,253	0,160	1,580	0,115
EscFund	-0,096	0,211	-0,460	0,648
EscMed	0,072	0,131	0,560	0,579
EscSuperIncom	0,110	0,156	0,700	0,484
PolíticoCarreira	0,498	0,309	1,610	0,109
Gestao	-0,285	0,484	-0,590	0,556
Advogado	0,034	0,132	0,250	0,799
Idade	0,001	0,004	0,370	0,715
GenxDireita	0,078	0,261	0,300	0,767
GenxEsq	0,380	0,437	0,870	0,385
GenxPolitoCa	-0,612	0,337	-1,810	0,071*
GenxGestao	0,202	0,492	0,410	0,682
Constante	4,244	1,467	2,890	0,004***
Sigma	0,648	0,050		

Nota: Observações censuradas à esquerda = 1 (EBTAtiva \leq 0,76); Observações censuradas à direita = 1 (EBTAtiva \geq 5,00); Log verossimilhança = -241,43; LR $\chi^2 = 5,55$, com Prob $> \chi^2 = 0,000$; Pseudo $R^2 = 0,0685$.

Onde: * estatisticamente significativa a 0,10; ** estatisticamente significativa a 0,05; e *** estatisticamente significativa a 0,01;

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que na Tabela 4, das 27 variáveis, 8 (oito, em torno de 30%) se mostraram significantes para a nota da EBT Ativa, quais sejam: “IDHMun”, “IDHRenda”, “RecTributRecExec”, “LogInves”, “LogDespTtExec”, “InvesDespExec”, “OrcPart” e “GenxPolitoCa”.

Quanto aos **Determinantes Socioeconômicos**, a variável independente “**IDHMunicipal**”, segundo a Tabela 4, evidenciou-se estatisticamente significativa (*p-valor* igual a 0,023) contribuindo negativamente (coeficiente igual a -6,499) para a variável dependente (EBTAtiva), com α equivalente a 5%. Nesse sentido, quanto maior o IDH Municipal menor foi a nota da TA da EBT, ou seja, os municípios que apresentaram esse indicador mais elevado descumpriram requisitos da TA exigidos pela EBT, tais como: divulgação de informações orçamentárias e contábeis em portais eletrônicos ou impossibilitou a consulta eletrônica de empenhos de despesa e de processos licitatórios, entre outros.

Em compensação, a variável independente “**IDHRenda**” (ver Tabela 4), demonstrou-se significativa (*p-valor* de 0,030) contribuindo positivamente (6,078) para a variável

dependente (EBTAtiva), a um nível de significância de 5%, inferindo-se, assim, que quanto maior o IDH Renda, maior também foi a nota da TA. Sabendo que o IDH Municipal é o resultado da agregação dos fatores longevidade, educação e renda, pressupõe-se que apenas longevidade e/ou educação possam ter contribuído para o efeito negativo do IDH Municipal sobre a variável dependente, diferentemente, do fator renda, o qual, ao ser analisado, verificou-se que gerou impacto positivo sobre a transparência pública.

Em relação aos **Determinantes Contábeis**, manifestaram-se significantes as variáveis: **“RecTribRecExec”** (p-valor de 0,065), **“LogDespTtExec”** (Despesa Orçamentária Total arrecadada), com *p-valor* de 0,053, e **“InvestDespEx”** (percentual de Investimentos sobre a Despesa Executada), com *p-valor* de 0,085, com coeficientes negativos (-1,349, -0,204 e -7,203, respectivamente) sobre a variável dependente em questão, contrariando a **H3**. Por outro lado, a **“LogInves”** (Investimentos de capital) influenciou positivamente (0,298) com significância *p-valor* de 0,032 e α de 5%.

Já se esperava a correlação entre esses indicadores (**“RecTribRecExec”** e **“LogDespTtExec”**), haja vista que, naturalmente, o município que apresenta maior despesa orçamentária, em face do equilíbrio orçamentário, também possui maior receita total, podendo, ainda, ter menor dependência de receitas externas pelo fato de a participação tributária ser mais expressiva. Logo, faz-se oportuno investigar os motivos que levaram a esses resultados.

Destarte, como se vê, o montante absoluto das despesas com investimentos, representado por **“LogInves”**, gerou um impacto favorável para a TA, ou seja, os municípios que mais investiram em valores absolutos foram os que mais divulgaram suas informações, deduzindo-se que, com isso, o gestor objetive angariar mais respaldo político junto ao povo. Contudo, faz-se oportuno esclarecer que o fato de um município apresentar um percentual de despesas em bens de capital acima da média, não necessariamente aponta que se destacou na variável **“LogInves”**, pois trata de valores absolutos e não relativos. Entende-se como possível essa circunstância (enquanto o valor do investimento foi proporcional à transparência ativa, o percentual de investimento sobre a despesa total foi inversamente proporcional), mas são cabíveis futuras pesquisas que analisem tal questão.

Por meio da Tabela 4, verifica-se a importância dos determinantes contábeis para a TA e que a única variável contábil que não apresentou significância na relação com a TA foi a **“LogReceitapercap”**. Acrescenta-se que, dentre os itens investigados na EBT Ativa, destacam-se alguns de natureza orçamentária e contábil (informações sobre receitas, empenhos, despesas com pessoal, com diárias de servidores e acompanhamento da execução financeira de obras, dentre outras). Como a maioria apresentou relação negativa com a TA, sinaliza-se que,

possivelmente, os municípios que se destacaram nas variáveis “RecTribRecExec”, “LogDespTtExec” e “InvestDespExec” não atenderam de forma suficiente os aludidos itens da EBT Ativa.

No que concerne aos **Determinantes Políticos**, somente a variável correspondente à interação “**GenxPolitoCa**” é que impactou negativamente (-0,612) com *p-valor* de 0,071 e com α igual a 10%. Isso significa que quando o gestor municipal era, simultaneamente, do gênero masculino e tinha carreira política, a nota da EBT Ativa foi menor, contrariando, dessa forma, a **H4**. Assim, da mesma forma que na variável dependente “**EBTotal**”, este estudo não identificou uma explicação para a ocorrência em que tal variável interativa desempenhe efeito contraditório perante a transparência ativa, carecendo, portanto, de mais investigações.

Por outro lado, apenas a variável “**OrcPart**” (consultas públicas, audiências públicas, orçamento participativo) exerceu efeito positivo sobre a variável dependente, coeficiente de 0,612, *p-valor* de 0,071 e nível de significância 10%, corroborando com a perspectiva de que a participação popular tem efeito direto na **H5** de que **os municípios com maior nota de transparência ativa e passiva apresentam um maior nível de transparência**. Portanto, os resultados confirmam os estudos de Benito et al. (2018), Garrido-Rodríguez, López-Hernández e Zafra-Gómez (2019) e Oliveira e Silva e Bruni (2019).

Observou-se, ainda, que as variáveis socioeconômicas (“Log”PIB” e “TaxOcupPop”) da Tabela 4 não apresentaram relação estatística relevante com a variável dependente da TA. Inclusive, a variável “Epop” não evidenciou relação significativa, impossibilitando, assim, corroborar a **H2**. Exceto “OrcPart” e “GenxPolitoCa”, as demais variáveis políticas não se mostraram estatisticamente significante na regressão ao se utilizar a nota da transparência ativa como variável dependente. Por fim, são apresentados, na Tabela 5, os resultados com a nota da transparência passiva (TP).

Tabela 5: Resultados da regressão Tobit com “Nota EBT Passiva” como variável dependente

Variáveis	Coefficiente	Erro padrão robustos	t	P>t
LogPIB	-0,336	0,306	-1,100	0,273
IDHMun	-1,833	6,872	-0,270	0,790
IDHRenda	11,935	6,614	1,800	0,073*
TaxOcupPop	0,727	1,628	0,450	0,656
Epop	-4,215	2,645	-1,590	0,112
LogReceitapercap	-0,581	0,288	-2,020	0,045**
LogRecTrib	0,464	0,116	3,990	0,000***
RecTribRecExec	-2,995	1,813	-1,650	0,100*

LogInves	-0,066	0,545	-0,120	0,904
LogDespTtExec	0,123	0,438	0,280	0,779
InvestDespExec	-2,531	11,096	-0,230	0,820
IdelDir	2,820	1,139	2,480	0,014**
IdelEsq	0,792	0,837	0,950	0,345
Genero	1,516	0,556	2,730	0,007***
OrcPart	0,067	0,220	0,300	0,763
EscLerEscre	11,593	3,456	3,355	0,340
EscFund	1,329	0,758	1,750	0,081*
EscMed	0,058	0,378	0,150	0,878
EscSuperIncom	-0,280	0,463	-0,600	0,546
PolíticoCarreira	1,581	0,789	2,000	0,046**
Gestao	1,739	1,152	1,510	0,133
Advogado	-0,091	0,439	-0,210	0,837
Idade	-0,003	0,009	-0,370	0,711
GenxDireita	-2,701	1,165	-2,320	0,021**
GenxEsq	-0,373	0,885	-0,420	0,674
GenxPolitoCa	-1,699	0,835	-2,040	0,043**
GenxGestao	-1,289	1,208	-1,070	0,287
Constante	-3,243	4,205	-0,770	0,441
Sigma	1,531	0,078		

Nota: Observações censuradas à esquerda = 12 (EBTPassiva \leq 0,00); Observações censuradas à direita = 12 (EBTPassiva \geq 5); Log verossimilhança = -421,50; LR χ^2 = 24,12, com Prob > χ^2 = 0,000; Pseudo R² = 0,0768.

Onde: * estatisticamente significativa a 0,10; ** estatisticamente significativa a 0,05; e *** estatisticamente significativa a 0,01;

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação aos **Determinantes Socioeconômicos**, a exemplo do que aconteceu no modelo anterior (variável dependente “EBTAtiva”), a variável independente “**IDHRenda**” (ver Tabela 5) demonstrou-se significativa (*p-valor* igual a 0,073) e influenciou de forma positiva (11,935) a variável dependente (EBTPassiva), a um nível de significância de 10%. Destarte, quanto maior o IDH Renda maior foi a nota da TP, e, mais uma vez, confirmou-se a **H1**. Nessa ótica, Oliveira e Silva e Bruni (2019) defendem que o cidadão de renda mais elevada tende a monitorar mais as ações públicas e demandar por mais transparência.

Quanto aos **Determinantes Contábeis** (ver Tabela 5), salienta-se que duas variáveis mostraram associação significativa, mas negativa, são elas: “**LogRecpercap**” (coeficiente = 0,581, *p-valor* = 0,045 e α = 5%), referente à Receita Orçamentária *per capita*, e “**RecTribRecexec**” (coeficiente = -2,995, *p-valor* = 0,100 e α = 10%). Isso indica que os municípios com maior receita *per capita* (razão entre a receita total executada e a população) e maior percentual de receita tributária sobre a total obtiveram os menores índices de resposta aos pedidos da sociedade com base na LAI. Diante disso, supõe-se que os municípios que se destacaram nesses indicadores não divulgaram a existência de um SIC físico, ou não disponibilizaram os pedidos de informação eletrônica ou dificultaram o acesso à informação.

Contudo, a “**LogRecTrib**” influenciou positivamente (0,464) sendo extremamente significativa a um *p-valor* de 0,000 e α de 1%. Portanto, quanto maior foi o volume de receita tributária arrecadada maior foi a nota da TP, ratificando, desta vez, a **H3**, por haver associação positiva entre a arrecadação tributária e a transparência passiva.

Com relação aos **Determinantes Políticos** descritos na Tabela 5, observa-se que 4 (quatro) variáveis apresentaram correlação significativa e positiva com a variável dependente e com níveis diferenciados: “**IdelDir**” (coeficiente = 2,820, *p-valor* = 0,014 e α = 5%), “**Genero**” (coeficiente = 1,516, *p-valor* = 0,007 e α = 1%), “**EscFund**” (coeficiente = 1,329, *p-valor* = 0,081 e α = 10%) e “**PolitoCarreira**” (coeficiente = 1,581, *p-valor* = 0,046 e α = 5%). Em compensação, as interações “**GenxDireita**” (coeficiente de -2,701 e *p-valor* de 0,021) e “**GenxPolitoCa**” (coeficiente de -1,699 e *p-valor* de 0,043) se mostraram significantes a um nível de 5% e exerceram efeitos negativos sobre a variável dependente.

Dessa maneira, demonstraram maior cumprimento aos requisitos da LAI ressaltados na EBT Passiva os seguintes gestores: do gênero masculino; integrantes de partido de tendência à direita; que têm apenas o Ensino Fundamental; e que já ocuparam cargos políticos. Entretanto, nos casos em que os municípios foram geridos por pessoa do gênero masculino e partidário da “direita”, simultaneamente, assim como quando o município foi gerido por homem que já tenha ocupados cargos políticos anteriores, a EBT Passiva apresentou resultados mais relevantes.

Como se depreende da Tabela em comento, as demais variáveis socioeconômicas (“Log”PIB”, “IDHMun”, “TaxOucpPop”, “TaxOcupPop” e “EPOP”) não apresentaram correlação estatística relevante com a variável dependente da TP. As variáveis contábeis que não apresentaram significância na associação com a TP foram: “LogInves”, “LogDespTtExec” e “InvestDespExec”. Exceto “GenxDireita” e “GenxPolitoCa”, todas as demais variáveis políticas não foram significantes na pesquisa.

Em suma, pode-se notar que a “RecTribRecExec” contribuiu negativamente em todas as variáveis dependentes. No que diz respeito à LAI, os municípios com Receita *per Capita* obtiveram menores notas. Quanto aos determinantes socioeconômicos, o IDHMunicipal foi significativo apenas para a variável dependente “EBTAtiva”, gerando um efeito negativo, enquanto o IDHRenda foi positivo para as 3 (três) variáveis dependentes. Porém, o “LogPIB”, o “Epop” e a “TaxaOcupPop” não impactaram as variáveis dependentes deste estudo. Sobre os determinantes contábeis, reforça-se que, dentre os 5 (cinco) escolhidos para a pesquisa, 4 (quatro) foram significantes e apenas 1 (um) não atendeu às exigências da regressão.

A variável contábil “LogRecpercap” foi relevante apenas para a “EBTPassiva”, em uma relação inversamente proporcional, assim como, a “LogDespTtExec” e o “InvestDespExec”

que também foram significantes somente para a “EBTAtiva”, contribuindo negativamente para o seu resultado. Já a “RecTribRecExec” foi relevante para as 3 (três) variáveis e, da mesma maneira, provocou-lhes um efeito negativo. Ao contrário, a “LogRecTrib” estabeleceu uma correlação positiva com a EBT Total e com a EBT Passiva, ao passo que o “LogInves” influenciou positivamente a “EBTAtiva”.

No que concerne aos determinantes políticos, “Genero”, “EscFund” e “PolitoCarreira” contribuíram positivamente para “NotaEBT” e para a “EBTPassiva”, enquanto “EscLerEscrev” apenas para a “EBTAtiva”. O “OrçPart” impactou apenas a “EBTAtiva” e, também, de modo positivo. Por outro lado, apenas as interações (“GenxPolitoCa” e “GenxDireita”) impactaram negativamente nas variáveis dependentes, a “GenxPolitoCa” sobre as três, e a “GenxDireita” sobre a “EBTAtiva”.

Assim, os resultados dos determinantes políticos da “NotaEBT” se assemelharam aos da “EBTPassiva”, sinalizando que os municípios que obtiveram as melhores notas na “EBTPassiva” também conquistaram melhores notas na “NotaEBT”, sendo o nível daquela o diferencial para que o ente se sobressaísse também no valor total. Essa situação de heterogeneidade das notas enfatiza a concepção de Lima, Abdalla e Oliveira (2020) quanto às investigações separadas entre os tipos de transparência, pois os estudos revelam que os resultados podem ser diferentes, alertando para possíveis fragilidades da instituição.

Por fim, após a análise e interpretação dos dados, verifica-se que esta pesquisa conseguiu contribuir para o tema estudado, levantando indícios de que existe variação de significância e de efeito (positivo ou negativo) nos determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos, quando correlacionados à transparência, de modo geral, e quanto a sua iniciativa (ativa ou passiva). Diante do exposto, algumas considerações finais, sugestões, limitações e conclusões, puderam ser apontadas no capítulo a seguir.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar a influência dos determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos sobre os níveis de transparência na gestão pública municipal. Compuseram a amostra de pesquisa 250 municípios com mais de 100.000 habitantes avaliados pela métrica Escala Brasil Transparente 4.0 (EBT 2018).

O aporte teórico do estudo se estruturou a partir da LAI e sua influência sobre a transparência pública. Como base para pensar o âmbito da gestão pública municipal fez-se um panorama da inserção da Contabilidade no setor público e uma abordagem da Teoria da Legitimidade para nortear o entendimento sobre níveis de transparência, haja vista que a EBT 2018 reconheceu como os municípios brasileiros estão cumprindo os requisitos de transparência ativa e passiva.

Dessa forma, a EBT originou a variável dependente desta pesquisa, categorizando-se em três variáveis: EBT Total, EBT Ativa e EBT Passiva. Em seguida, foram definidas as variáveis independentes que poderiam influenciar as variáveis anteriores. Composto os determinantes socioeconômicos, contábeis e políticos, as variáveis independentes foram testadas por meio da definição de frequência de variáveis *dummies*, da análise descritiva e da análise de regressão de Tobit na tentativa de compreender as relações entre os níveis de transparência da EBT e as variáveis independentes.

Com a transformação das variáveis qualitativas em *dummies*, evidenciou-se quantitativamente a situação dos 250 municípios nos aspectos políticos referentes à ideologia partidária, ao perfil do gestor (exceto idade) e à participação social. Adicionalmente, os números absolutos e relativos da Tabela 1 permitiram expressar um quadro político representativo do País.

Identificou-se que 94% dos gestores municipais da amostra pertenciam ao gênero masculino, com ideologia de “Centro” (40%), ensino superior completo (82%) e promoveram participação popular (62%) nos seus mandatos. Além disso, 42,4% dos prefeitos assumiram ao TSE serem políticos de carreira, ou seja, já ocuparam algum cargo político anteriormente. No entanto, apenas 19,6% afirmaram ter experiência em gestão (empresário, administrador, comerciante, entre outros) e 8,4% se ocupam da advocacia.

Com relação ao valor mínimo das variáveis dependentes, concluiu-se que os municípios menos transparentes, segundo a EBT 4.0 representaram 57,1% na Região Sudeste, 35,7% na

Região Nordeste e 7,1% na Região Sul. Já os mais transparentes também partiram da Região Sudeste (40%), da Região Nordeste (24%), seguidas da Região Sul (16%), Centro-Oeste (12%) e Norte (8%).

Entende-se que a significativa presença da Região Sudeste e da Região Nordeste nessas descritivas deve-se ao fato de ter sido as regiões cujos municípios compuseram grande parte da amostra deste estudo (68,8%), uma vez que foi o critério populacional que se utilizou na escolha dos entes. Em outra ótica, é razoável supor que o fato de a Região Sudeste ter o maior dinamismo econômico do País denota tendência para níveis mais altos de transparência. Ademais, salienta-se que embora Centro-Oeste seja a região geográfica de maior média nacional da EBT 4.0, foi a Região Sudeste que se destacou na amostragem da pesquisa com 59,5% de seus municípios com notas acima da média (6,97).

Ainda no tocante aos valores mínimo e máximo, dentre as 13 variáveis independentes da Tabela 2, (PIB, IDH, escolaridade, taxa de ocupação, investimentos, receita e despesa pública), o valor mínimo foi assim distribuído: 7 (sete) corresponderam à Região Norte (somente no estado do Pará), seguida de 4 (quatro) na Região Sudeste (sendo uma no estado do Rio de Janeiro e as demais em São Paulo) e 2 (duas) na Região Nordeste (Maranhão e Ceará). Quanto ao valor máximo, conclui-se que, dentre tais variáveis, 1 (uma) se destacou na Região Sul, no Estado do Paraná, enquanto as demais se apresentaram em municípios da Região Sudeste, com ênfase para o Estado de São Paulo. Nesse aspecto, reforçam-se os achados de Gerigk, Ribeiro e Lepchak (2019) quanto à nítida diferença do desempenho fiscal que há entre as Regiões Norte e Nordeste e as Regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Observou-se com a pesquisa que São Paulo (SP) e Rio de Janeiro (RJ) ofereceram um peso considerável às médias estatísticas calculadas na pesquisa. Com relação à Receita Tributária e às Despesas com Investimentos, notou-se que, quando esses municípios são retirados da base de cálculo de tais variáveis, a média cai cerca de 35% e 17%, respectivamente. Assim, tanto a média da Receita Total quanto da Despesa Total reduziria em torno de 28% com a retirada de tais cidades.

Diante disso e, frente à heterogeneidade econômico-financeira do País, convém sugerir a realização de novas pesquisas que abordem essas disparidades a fim de que sejam gerados resultados mais próximos da realidade brasileira. Além disso, propõe-se a exploração dos aspectos socioeconômicos e contábeis em municípios abaixo de 100.000 habitantes, onde o quadro de arrecadação orçamentária, como visto, é marcado por intensa participação dos agentes arrecadadores dos níveis estadual e federal.

Como pode ser observado na Tabela 2, a análise identificou assimetria positiva na maioria dos dados, quer dizer, a maioria dos municípios da amostra obteve notas abaixo da média nas seguintes variáveis: “PIB”, “Taxa de Ocupação”, “LogRecpercap”, “LogRecTrib”, “LogRecTt”, “RecTribRecExec”, “LogInves”, “LogDespTtExec”, “InvestDespsExe” e “Idade”. Enquanto isso, as variáveis dependentes, assim como o “IDHMun”, o “IDHMRenda” e o “Epop” obtiveram a assimetria negativa, isto é, houve maior número de municípios cujas notas foram acima da média.

Na sequência, a análise de curtose ou achatamento indicou que, na maior parte das variáveis (“PIB”, “IDHMun”, “IDHMRenda”, “Taxa de Ocupação”, “EPOP”, “LogRecpercap”, “LogRecTrib”, “LogRecTt”, “RecTribRecExec”, “LogInves”, “LogDespTtExec”, “InvestDespsExe”) houve incidência da curtose do tipo “leptocúrtica” ou “delgada”, anunciando a existência de concentração de dados em torno da média central. Contudo, nas variáveis “EBTTtotal”, “EBTPassiva” e “Idade”, ao invés de concentração, existiu maior dispersão dos dados com relação à média, atribuindo-se essa situação à curtose “platicúrtica” ou “achatada”.

Partindo da compreensão de que quanto maiores o desvio padrão e a variância, maior é a heterogeneidade na distribuição dos dados, chama-se atenção para os determinantes contábeis, socioeconômicos (PIB *per capita*) e políticos (idade do gestor), em razão dos seus resultados terem sido mais expressivos. Tais achados confirmam as informações veiculadas por OIM (2019), IPEA (2020) e Baldissera et al. (2020) quanto às disparidades regionais no País sobre os fatores socioeconômicos e financeiro-orçamentários.

Na análise de regressão, verificou-se que 59,25% das variáveis independentes ou explicativas testadas na regressão de Tobit apresentaram significância, a um nível de 1%, 5% e 10%. Dentre os 5 (cinco) determinantes socioeconômicos elencados para a pesquisa, apenas “IDHMunicipal” e “IDHRenda” apresentaram relacionamento com as variáveis dependentes. Dos 6 (seis) determinantes contábeis utilizados (“LogReceitapercap”, “LogRecTrib”, “RecTribRecExec”, “LogInves”, “LogDespTtExec”, “InvestDespExec”), todos se posicionaram como influentes para a transparência. E, por não ter atendido a todos os preceitos da regressão, a variável “LogReceitapercap” foi desconsiderada.

Das 16 variáveis representativas dos determinantes políticos, a metade apresentou significância, sendo as seguintes: “IdelDir”, “Genero”, “EsclerEscrev”, “EscFund”, “PolitoCarreira”, “OrcPart”, além das interativas “GenxDireita” e “GenxPolitoCa”. Portanto, dentre as 28 variáveis eleitas, identificou-se que as 16, ora citadas, configuraram-se como indicadores de transparência pública municipal.

Os resultados permitiram avaliar as 5 (cinco) hipóteses pré-definidas no estudo: **H1** Municípios com maior desenvolvimento socioeconômico ofertam mais informações aos cidadãos; **H2**: Municípios com maiores taxas de alfabetização divulgam mais suas informações; **H3**: Existe relação positiva entre receitas e despesas orçamentárias das prefeituras e nível de transparência; **H4**: O nível de transparência aumenta de acordo com o perfil do gestor e a ideologia do partido; **H5**: Os municípios com maior nota de transparência ativa e passiva apresentam um maior nível de transparência.

Para as hipóteses H1 e H2, integrantes do grupo dos determinantes socioeconômicos, esperava-se uma associação positiva das variáveis socioeconômicas analisadas. No entanto, apenas IDH Municipal e IDH Renda tiveram significância, com destaque para a associação negativa do IDH Municipal (EBT Ativa) e positiva do IDH Renda nas 3 (três) variáveis dependentes. Nesse caso, H1 foi confirmada. A variável Epop correlacionada à H2 não obteve significância no teste estatístico e, portanto, a hipótese não foi confirmada.

Quanto aos determinantes contábeis, a H3 pressupunha uma associação positiva entre receitas e despesas orçamentárias e nível de transparência. Em suma, a hipótese foi confirmada, mas são apresentadas as especificidades dos resultados: a) positiva (EBT Total e EBT Passiva) para Receitas Tributárias; b) negativa no percentual da Receita Tributária sobre a Receita Total; c) negativa (EBT Passiva) para Receita *per capita*; d) positiva (EBT Ativa) para Investimentos; e) negativa (EBT Ativa) para Despesa Total; negativa (EBT Ativa) no percentual dos Investimentos sobre a Despesa Total.

As hipóteses H4 e H5 correspondem ao grupo dos determinantes políticos. Nesse aspecto, obtiveram-se mais variáveis significantes na composição das variáveis de base (Ideologia do Partido, Perfil do Gestor e Participação Popular). Para a ideologia partidária, esperava-se uma associação positiva, tendendo aos resultados encontrados nos estudos que embasaram a hipótese (TEJEDO-ROMERO; ARAUJO, 2018; SPAC; VODA; ZAGRAPAN, 2018). O mesmo era esperado para o perfil do gestor.

Acerca disso, os resultados apresentaram uma significância positiva (EBT Total e EBT Passiva) para Ideologia de Direita. Apesar de a maioria dos gestores integrarem partidos de tendência ao “centro”, os representantes de “esquerda”, conforme esperado, estimularam mais a participação popular. Quanto ao perfil do gestor, gênero, escolaridade e carreira política tiveram significância positiva (EBT Total e Passiva). Entretanto, foram os níveis mais baixos de escolaridade que se mostraram significantes (fundamental e apenas ler e escrever). Diante disso, a H4 foi confirmada. Contudo, a interação entre gênero e ideologia de direita é negativa (EBT Total e Passiva) e com carreira política é negativa para as três variáveis dependentes.

A H5 teve como base a variável participação popular (audiências e consultas públicas, orçamento participativo). A expectativa para os resultados era de uma associação positiva da variável sobre o índice de transparência da EBT. Os resultados confirmaram a hipótese indicando significância positiva (EBT Ativa). Nesse caso, ressalta-se que naturalmente os municípios com maior nota de transparência ativa possuem também maior nível de transparência (NT = ativa + passiva). Desse modo, a hipótese também foi confirmada.

Essa evidência revela que os municípios que cumprem com a transparência ativa também tendem a cumprir melhor a transparência passiva, pois, ao passo que fornecem mais informações de interesse coletivo, através da transparência ativa, podem ser mais atuantes no atendimento às solicitações ou reduzem sua necessidade (na transparência passiva). Desse modo, pode-se supor que esses gestores possuam maior preocupação com sua legitimidade.

É oportuno dizer também que a consolidação de espaços participativos como o orçamento participativo (OP), variável significativa nesta pesquisa (dentre as demais: consultas públicas, audiências públicas), é um indicador político de legitimidade do governo local, tendo em vista que é um instrumento que assegura maior nível de transparência pública. Os resultados deste estudo demonstraram uma queda das iniciativas de OP no País, especialmente, no período de base da EBT (2017 e 2018). Nota-se que o período apresentou um cenário político de transição governamental nas prefeituras (novos gestores) e eleições presidenciais em 2018, entre outros fatores discutidos por Peres (2020). Ainda assim, notou-se que a maioria dos municípios priorizou as audiências públicas que são requeridas por Lei.

Acerca dos procedimentos metodológicos e dos resultados gerais desta pesquisa, considerou-se satisfatório o alcance dos objetivos específicos. Foi possível identificar os indicadores socioeconômicos, contábeis e políticos dos municípios avaliados pela EBT a partir de documentos oficiais e estudos empíricos correlatos ao tema. Verificaram-se os níveis de transparência da gestão pública nos municípios brasileiros avaliados pela EBT, conforme análise descritiva dos dados e averiguou-se a relação entre os indicadores e os níveis de transparência definidos pela EBT por meio da análise de regressão.

Assim como observado, os entes tiveram maior nível de transparência ativa em detrimento da passiva, conforme também identificaram Oliveira e Silva e Bruni (2019). Nesse sentido, pode-se inferir que os portais oficiais dos governos locais e os atendimentos presenciais aos cidadãos precisam ser fortalecidos, tendo em vista que aquelas informações que, em geral, não são de interesse coletivo ou têm seu uso mais restrito, poderão ser disponibilizadas quando requeridas.

Quanto aos níveis de transparência, informa-se que a média das notas dos municípios da amostra quanto à EBT Ativa foi de 3,95, enquanto a EBT Passiva foi de 3,02. A média total (ativa + passiva) dos municípios pesquisados chegou a 6,97. Vale ressaltar que 61,6% dos municípios pesquisados obtiveram nível de transparência total superior à média geral (6,53) dos 665 municípios avaliados pela EBT.

Ao se averiguar a relação entre os indicadores socioeconômicos, contábeis e políticos com os níveis de transparência, a análise de regressão evidenciou os indicadores que foram determinantes para influenciar, positiva ou negativamente, a nota de transparência divulgada pela EBT. Os resultados indicaram que os aspectos socioeconômicos voltados para as premissas de desenvolvimento humano (educação, saúde e renda) desempenharam influência negativa sobre a TA no período estudado. No entanto, isoladamente, a renda trouxe efeitos positivos sobre a transparência (ativa, passiva e total), reforçando estudos correlatos que apontam tal fator como um indicador que contribui para o crescimento da transparência.

Os determinantes contábeis revelaram-se muito efetivos na relação (positiva e negativa) com a transparência, permitindo inferir que quanto maior o volume de receitas tributárias arrecadadas mais transparente é o município. Por outro lado, os resultados indicaram que quanto maior o percentual das receitas tributárias sobre o montante geral da receita arrecadada, menor foi a transparência, deduzindo-se que os municípios que dependem mais de outras fontes de receitas para suas ações podem ser mais transparentes. De forma similar, enquanto o investimento trouxe implicação positiva para a transparência ativa, o seu percentual sobre a despesa total gerou impacto negativo. Diante disso, entende-se que esse efeito contraditório da questão tributária e dos investimentos aponta para novas explorações.

Da mesma maneira, os determinantes políticos provaram ser indicadores importantes na definição da transparência pública dos municípios brasileiros, sendo que as características gênero e escolaridade do gestor, bem como a carreira política influenciaram positivamente os níveis de transparência. Todavia, as variáveis interativas de gênero com a ideologia partidária e com a carreira política exibiram implicações negativas, o que se leva ao entendimento de que novos estudos serão convenientes para analisar essa incongruência e a possibilidade de existência de uma terceira variável interferindo nesse resultado.

Além de uma análise correlacional das variáveis, cabe ressaltar a importância de se desenvolverem estratégias de compreensão da relação dos determinantes entre si na definição dos níveis de transparência, pois como visto, algumas variáveis tiveram efeitos diferentes entre as variáveis dependentes, bem como dentro da mesma variável dependente.

Esse resultado é importante para sinalizar diretrizes de atuação para os gestores nos três níveis da federação (União, Estados e Municípios). Embora a pesquisa não tenha contemplado todos os municípios brasileiros, entende-se a sua contribuição para a literatura brasileira sobre entidades públicas e contabilidade no setor público. Além disso, o estudo fornece um diagnóstico situacional do nível da transparência pública nos governos locais, considerando na amostra uma relevante parcela do País.

Ainda, o estudo chama atenção para a importância dos determinantes políticos com destaque para a variável participação popular, cuja inclusão nas pesquisas enfrenta dificuldades pelas limitações para coletar dados, como também afirmam Benito et al. (2018). No entanto, é crescente o interesse e a necessidade de realizar estudos nesse sentido de forma que os resultados possam colaborar nas ações de *accountability* e prevenção e enfrentamento à corrupção. Nesse sentido, a ampliação das ferramentas de participação por meio das TIC's fornece novos elementos para a discussão, indicando que pesquisas futuras se dediquem a analisar como e em que níveis as formas de participação presencial e digital atuam na promoção da transparência e legitimidade.

Considera-se uma limitação deste estudo o não aprofundamento nas interações das variáveis e na relação entre os determinantes. Contudo, defende-se a necessidade de observar a transparência pública como um fenômeno que, como tal, resulta de um contexto com interações de aspectos socioeconômicos, contábeis e políticos. Portanto, sugere-se que pesquisas futuras considerem mais as inter-relações dos determinantes analisados.

Outra limitação tem a ver com o número de variáveis testadas, o que implicou na inviabilidade de ampliar a amostra da pesquisa para todos os municípios avaliados pela EBT. Desse modo, não foi possível fazer comparativo com municípios menores a fim de se ter um maior panorama da situação do País. Ademais, registra-se a defasagem de dados a exemplo do Censo Demográfico e Atlas Brasil, bem como a dificuldade de obter informações nos portais eletrônicos acerca dos processos participativos instituídos pelos governos locais.

Finalmente, as questões apresentadas por esta investigação mostram-se importantes para o estudo sobre a transparência e a análise de seus determinantes. Como visto, há limitações teóricas e empíricas na pesquisa desenvolvida, sobretudo, quanto à própria EBT, cuja versão mais recente é a que foi abordada neste trabalho. Dessa forma, enfatiza-se que este estudo levantou indicativos para estudos posteriores, como a análise de futuras versões da escala e a interação de variáveis, além da melhor compreensão sobre algumas variáveis não terem sido determinantes para os níveis de transparência.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, R. From legitimacy to accounting and auditing for citizenship. **Procedia Economics and Finance**, n. 23, p. 665–670, 2015.

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-102.

ALCAIDE–MUÑOZ, L. et al. Analysing the scientific evolution of e-Government using a science mapping approach. **Government Information Quarterly**, v. 34, n. 3, p. 545-555, 2017.

ALT, J. E.; LOWRY, R. C. Transparency and accountability: Empirical results for US states. **Journal of Theoretical Politics**, v. 22, n. 4, p. 379-406, 2010.

AMEMIYA, T. Tobit models: A survey. **Journal of Econometrics**, v. 24, n. 1-2, p. 3-61, 1984.

ANDRADE, D. A. de; MACHADO, M. S. Participação política das mulheres: desafios para a equidade. **Revista Jurídica, UNI7**, Fortaleza, v. 14, n. 2, p. 43-64, 2017.

ANDRADE, M. E. M. C.; SUZART, J. A. da S. Contabilidade aplicada ao Setor Público: um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos estados brasileiros. **Administração Pública e Gestão Social**, vol. 11, n. 2, p. 126, 2019.

ARAPIS, T.; REITANO, V. Examining the evolution of cross-national fiscal transparency. **American Review of Public Administration**, v. 48, n. 6, p. 550–564, 2018.

ARAÚJO, N. F.; MALHEIROS, D. A participação das mulheres na política institucionalizada do Distrito Federal: Um olhar sobre atuações e repercussões no turismo sustentável. **Cenário Revista Interdisciplinar em Turismo e Território**, v. 1, n. 1, p. 108-121, 2013.

ARAÚJO, J. N. de et al. Um Estudo sobre as evidenciações contábeis do Governo do Estado de Pernambuco sob a ótica da teoria da legitimidade e dos custos políticos. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 4, n. 3, p. 78-94, 2014.

ARAÚJO, J. G. N. et al. Um estudo sobre as evidenciações contábeis dos Governos do Distrito Federal e dos estados brasileiros sob a ótica da teoria da legitimidade e dos custos políticos. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 36, n. 1, p. 85-104, 2017.

ARAÚJO, J. G. N., MIRANDA, L. C.; LAGIOIA, U. C. T. Um estudo sobre a evidenciação contábil dos governos estaduais do nordeste brasileiro sob a ótica da teoria da legitimidade e da hipótese dos custos políticos. **ReCont: Registro Contábil – UFAL**, Maceió/AL, v. 6, n. 1, p. 71-91, 2015.

ARAÚJO, J. M.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gastos públicos locais: evidências dos efeitos de ilusão fiscal no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 46, n. 1, p. 189-219, 2016.

ARAÚJO, C. C. A. C. de A.; PACHECO, B. de O. S. DEMOCRACIA E PARTICIPAÇÃO CIDADÃ: um estudo de caso do Orçamento Participativo Digital em Belo Horizonte. **Democracia Digital e Governo Eletrônico**, Florianópolis, n° 15, p 23-45, 2017.

ARDUINI, D.; ZANFEI, A. An overview of scholarly research on public e-services? A meta-analysis of the literature. **Telecommunications Policy**, v. 38, n. 5-6, p. 476-495, 2014.

ATLAS BRASIL. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**. 2013. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/>. Acesso em 20 de abril, 2020.

ATTARD J. et al. A systematic review of open government data initiatives. **Government Information Quarterly**, v. 32, n. 4, p. 399-418, 2015.

AVELINO, B. C. et al. Índice de *disclosure* nos Estados Brasileiros: Uma abordagem da Teoria da Divulgação. IN: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 8., São Paulo, 2011. **Anais...** USP, 2011.

AVELINO, B. C.; COLAUTO, R. D.; CUNHA, J. V. A. Evidenciação, Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos: Estudo no Governo Estadual e Municípios de Minas Gerais. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión - RIGC**, v. 10, n. 20, p. 1-18, 2012.

BALBE, R. S. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. **Revista do Serviço Público**, v. 61, n. 2, p. 189-209, 2010.

BALDISSERA, J. F. et al. Transparência Governamental: uma análise bibliométrica e sociométrica de periódicos internacionais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 23, n. 1, p. 3-27, 2018.

BALDISSERA, J. F. et al. Influence of socio-economic, financial-budgetary and political-electoral aspects on the transparency of local governments. **Journal Of Public Administration**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 2, p. 340-359, 2020.

BARTOLUZZIO, A. I. S. de SÁ; ANJOS, L. C. M. dos. Ciclos Políticos e Gestão Fiscal nos Municípios Brasileiros. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, v. 24, n. 2, p. 167-180, 2020.

BEARFIELD, D. A.; BOWMAN, A. O. M. “Can You Find It on the Web? An Assessment of Municipal E-Government Transparency”. **American Review of Public Administration**, v. 47, n. 2, p. 172-188, 2017.

BENITO, B. et al. Can salaries and re-election prevent political corruption? An empirical evidence. **Revista de Contabilidad-Spanish**, Revisão de contabilidade, v. 21, n. 1, 19-27, 2018.

BERGMANN, A. The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. **Public Money & Management**, v. 32, n. 1, p. 15-20, 2012.

BERNARDO, J. S.; REIS, A. O.; SEDIYAMA, G. A. S. Características explicativas do nível de transparência na administração pública municipal. **Revista Ciência e Administração**, Fortaleza, v. 23, n. 2, p. 277-292, 2017.

BEUREN, I. M.; SÖTHER, A. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 98-120, 2009.

BEUREN, I. M.; GUBIANI, C. A.; SOARES, M. Estratégias de legitimidade de Suchman evidenciadas nos relatórios da administração de empresas públicas do setor elétrico. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p. 849-876, 2013.

BOTELHO, B. C.; LIMA, D. V. Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. In: XII CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA. **Anais...** São Paulo, 29 a 31 de julho de 2015.

BOVENS, M. Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. **European Law Journal**, v. 13, n. 4, p. 447-468, 2007.

BRASIL. Lei 4.320/1964. “**Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**”. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em 25 de outubro, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.html>. Acesso em 30 de outubro, 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997**. Estabelece normas para as eleições. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19504.htm. Acesso em 01 de novembro, 2020.

BRASIL. Lei nº 9.755/1998. **Dispõe sobre a criação de “homepage” na “Internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9755.htm. Acesso em 25 de outubro, 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 25 de outubro, 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 maio 2009.

BRASIL. Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2010.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília-DF, 18 de novembro de 2011.

BROCCO, C. et al. Transparência da gestão pública municipal: fatores explicativos do nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul, **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, n. 1, p. 139-159, 2018.

BUENO, R; BRELÁZ, G.; SALINAS, N. S. C. Administração pública brasileira no século 21: seis grandes desafios. **Revista Serviço Público**. Brasília, p. 7-28, 2016.

CAMILO, S. P. O.; MANENTI, R. V. A; YAMAGUCHI, C. K. Práticas de governança pública municipal: análise informacional dos sítios eletrônicos em portais de transparência. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, p. 8-23, 2018.

CAMPAGNONI, M. et al. Transparência no Poder Legislativo Municipal: uma Análise dos Portais Eletrônicos das Câmaras de Vereadores das Capitais Brasileiras. **Revista Gestão Organizacional**, v. 9, n. 1, p. 21-42, 2016.

CAMPOS, R.; PAIVA, D.; GOMES, S. Gestão da informação pública: um estudo sobre o Portal Transparência Goiás. **Revista Sociedade e Estado**, v. 28, n. 2, 2013.

CAPPELLI, C.; LEITE, J. C. S. do P. Transparência de processos organizacionais. In: Simpósio Internacional de Transparência nos Negócios, 2, 2008, Niterói. **Anais...** Disponível em: http://www.latec.uff.br/transparencia/documentos/anais_transparencia2/T6_0115_0129.pdf. Acesso em 20 de outubro, 2019.

CARDOSO, L. L. Transparência Pública: Análise em Portais de Transparência do Poder Executivo Municipal do Brasil. **Meta: Avaliação**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 29, p. 443-472, 2018.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. **Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/legislacao/tipolegis/nbctspec.pdf. Acesso em 23 de outubro, 2019.

CGU. Controladoria Geral da União. **Escala Brasil Transparente**. 2019. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/noticias/2019/02/cgu-informa-notas-revisadas-da-escala-brasil-transparente-2013-avaliacao-360deg>. Acesso em 23 de outubro, 2019.

CHAN, J. L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

COELHO, R. A participação institucional em São Paulo: Trajetória e a experiência no governo Haddad (PT, 2013-16). **Revista Brasileira de Ciência Política**, Brasília, n.31, p. 257-300, 2020.

COMIN, D. et al. A Transparência ativa nos municípios de Santa Catarina: avaliação do Índice de Atendimento à Lei de Acesso à Informação e suas Determinantes. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Florianópolis, SC, v. 15, n. 46, p. 24-34, 2016.

CONGRESSO EM FOCO. Disponível em: <https://congressoemfoco.uol.com.br/#>. Acesso em 20 de abril, 2020.

CNM. Confederação Nacional dos Municípios. **Estudo da CNM mostra graves consequências da extinção de Municípios**. 2019. <https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/estudo-inedito-da-cnm-mostra-as-graves-consequencias-da-extincao-de-municipios#>. Acesso em 25 de setembro, 2020.

CORMIER, D.; GORDON, I. M.; MAGNAN, M. Corporate environmental disclosure: contrasting management's perceptions with reality. **Journal of Business Ethics**, v. 49, n. 2, p. 143-164, 2004.

CORREA, J. C.; GONÇALVES, M. N.; MORAES, R. O. Disclosure ambiental das companhias do setor de petróleo, gás e biocombustíveis listadas na BM&FBovespa: uma análise à luz da teoria da legitimidade. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 4, n. 3, p. 139-154, 2015.

CORREA, A. S.; SOUZA, R. M de; SILVA, F. S. C. Towards an automated method to assess data portals in the deep web. **Government Information Quarterly**, v. 36, p. 412–426, 2019.

COSTA, F. L.; CASTANHAR, J. C. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 37 n. 5, p. 969-992, 2003.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1)** - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 20 de outubro, 2019.

CRUZ, C. F. et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-76, 2012.

DANTAS, J. A. et al. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, v. 5, n. 11, p. 56-76, 2005.

DIAS FILHO, J. M.A Pesquisa qualitativa sob a perspectiva da Teoria da Legitimidade: uma alternativa para explicar e predizer políticas de evidenciação contábil. **Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 9, n. 1, p. 72-86, 2012.

DINIZ, E. H. et al. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública/RAP**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 1, p. 23-48, 2009.

DINIZ, J. A. et al. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 9, n. 3, p. 275-294, 2015.

DOWLING, J; PFEFFER, J. Organizational legitimacy social values and organizational behavior. **Pacific Sociological Review**, v. 18, p. 122-136, 1975.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M. Transparência passiva, formalismo e os poderes estaduais brasileiros. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 20, p. 273-291, 2019.

EUGÊNIO, T. Avanços na divulgação de informação social e ambiental pelas empresas e a Teoria da Legitimidade. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 1, p. 102-118, 2010.

FILHO, G. A. L.; COLARES, A. F. V.; ANDRADE, F. I. C. Transparência da gestão fiscal pública: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado de Minas Gerais. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 26, n. 2, p. 114-136, 2015.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. Editora Atlas, 2013.

FRAGA, L. dos S. et al. Transparência da gestão pública: análise em pequenos Municípios do Rio Grande do Sul. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 20, p. 255-272, 2019.

FRANCO, L. M. G. Nível de divulgação eletrônica da Contabilidade Pública dos municípios do Paraná no ambiente da Internet. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 140-153, 2014.

FRANCO RUIZ, R. A. Dimensión heterotopológica De La regulación Contable. Perspectivas críticas Sobre Gobierno Corporativo Y regulación. **Revista Científica General José María Córdova**, v.13, p. 173-199, 2015.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias *top-down* e *bottom up*. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

GARRIDO-RODRÍGUEZ, J. C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M.; ZAFRA-GÓMEZ, J. L. The impact of explanatory factors on a bidimensional model of transparency in Spanish local government. **Government Information Quarterly**, v. 36, n. 1, p. 154–165, 2019.

GELATTI, A. R.; SOUZA, R. L. de; SILVA, R. L. da. Poder Público, TIC e E-gov: uma análise acerca do uso das novas tecnologias na administração pública. In: Congresso Internacional de Direito e Contemporaneidade, 3º Congresso Iberoamericano de Investigadores e Docentes de Direito e Informática, 2015, Santa Maria. **Anais...** Santa Maria: UFSM, 2015.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A. Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 3, p. 513-537, 2011.

GIBAUT, E. A.; DIAS FILHO, J. M. As respostas das empresas brasileiras às mudanças climáticas: uma análise à luz da Teoria da Legitimidade. **Revista de Administração da UFSM**, v. 9, n. Ed. Especial XVII Engema, p. 68-81, 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo. Atlas, 2002.

GÓMEZ-VILLEGAS, M. Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. **Innovar**, v. 19, n. 34, p. 147-166, 2009.

GOVERNO DO PARANÁ. **Educação do Paraná tem a maior evolução desde 2005 no Ideb**. 2020. Disponível em: <http://www.educacao.pr.gov.br/Noticia/Educacao-do-Parana-tem-maior-evolucao-desde-2005-no-Ideb>. Acesso em 11 de novembro, 2020.

GRIMMELIKHUIJSEN, S. et al. The effect of transparency on trust in government: a cross-national comparative experimente. **Public Administration Review**, v. 73, n. 4, p. 575-586, 2013.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria Básica** (5a ed.). Porto Alegre, RS: AMGH, 2011.

HEALD, D. Varieties of Transparency. **Proceedings of the British Academy**, n. 135, p. 25–43, 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOD, C. What happens when transparency meets blame-avoidance? **Journal Public Management Review**, v. 9, n. 2, p. 191-210, 2007.

IASULAITIS, S et al. Interatividade e ciclo de políticas públicas no Orçamento Participativo Digital: uma análise internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 6, p. 1091-1115, 2019.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo 2010**. 2010. Disponível em: <https://censo2010.ibge.gov.br/>. Acesso em 20 de outubro, 2020.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2017. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2017-08/ja-somos-mais-de-207-milhoes-de-habitantes-segundo-o-ibge/>. Acesso em 15 de outubro, 2020.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Produto Interno Bruto dos Municípios**. 2020a. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/apps/pibmunic/>. Acesso em 20 de outubro, 2020.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Panorama**. 2020b. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil>. Acesso em 20 de outubro, 2020.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada. **Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019**. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2020/07/estimativas-anuais-da-arrecadacao-tributaria-e-das-receitas-totais-dos-municipios-brasileiros-entre-2003-e-2019/>. Acesso em 25 de outubro, 2020.

JASHARI, M.; PEPAJ, I. The role of the principle of transparency and accountability in Public Administration. **Acta Universitatis Danubius**, v. 10, n. 1, p. 60-69, 2018.

JANOWSKI, T. Digital government evolution: From transformation to contextualization. **Government Information Quarterly**, v. 32, p. 221–236, 2015.

KOVACS, A. Ensuring transparency and accountancy during public procurement processes. **18th Annual ICGFM Conference and Training on New Developments in Governmental Financial Management...** Miami (USA), 19 April 2004. Disponível em: https://asz.hu/storage/files/files/Angol_portal/Presentations_and_publications/t193.pdf?ctid=782. Acesso em 08 de novembro, 2019.

KRISHNAN, S.; TEO, T. S. H.; LYMM, J.. Determinants of electronic participation and electronic government maturity: insights from cross-country data. **International Journal of Information Management**, v. 37, p. 297–312, 2017.

LEITE, J. C. S. do P.; CAPELLI, C. **Exploring i* characteristics that support software Transparency**. In Proc. Of the 3rd International i* Workshop, CEUR Workshop Proceedings, v. 322, p. 51-54, 2008. Disponível em: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.478.7510&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em 10 de Novembro, 2019.

LEITE, L. de O. REZENDE, D. A. Modelo de gestão municipal baseado na utilização estratégica de recursos da tecnologia da informação para a gestão governamental: formatação do modelo e avaliação em um município. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 2, p. 459-93, 2010.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade Pública: análise financeira governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, M. P.; ABDALLA, M. M.; OLIVEIRA, L. G. L. A Avaliação da Transparência Ativa e Passiva das Universidades Públicas Federais do Brasil à Luz da Lei de Acesso à Informação. **Revista do Serviço Público**, v. 71, n. Edição Especial C, p. 232-263, 2020.

LINDBLOM, C.K. The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. **Critical Perspectives on Accounting Conference**, New York, 1997.

LÓPEZ-AYLLÓN, S.; ARELLANO GAULT. D. **Estudio en materia de transparencia de otros sujetos obligados por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental**. Centro de Investigación y Docencia Económicas: Instituto Federal de Acceso a la Información: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008.

LOURENÇO, R.P. Open government portals assessment: A transparency for accountability perspective. In: WIMMER, M.; JANSSEN, M.; SCHOLL, H. J. (Eds.). **Lecture Notes in Computer Science**, EGOV, 2013. (p. 62–74).

LOURENÇO, R. P. An analysis of open government portals: a perspective of transparency for accountability. **Government Information Quarterly**, v. 32, n. 3, p. 323-332, 2015.

MACHADO, D. P.; OTT, E. Estratégias de legitimação social empregadas na evidencição ambiental: um estudo à luz da teoria da legitimidade. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 136-156, 2015.

MAGALHÃES, F. R. et al. *Internet Financial Reporting* no setor público: um contributo ao desenvolvimento de um quadro teórico abrangente. RBC: **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 203, p. 45-60, 2013.

MAPURUNGA, P. V. R.; MENESES, A. F. de; PETER, M. da G. A. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle**, v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011.

MIGUEL, M. C.; SILVEIRA, R. Z. da. Sistema de informação contábil e tomada de decisão: um dilema que envolve a qualidade informacional nas organizações. **REGRAD**, UNIVEM/Marília-SP, v. 11, n. 1, p. 129-147, 2018.

MORAIS, L. M. F.; QUEIROZ, D. B.; SOUSA, R. G. Ciclo Político no Índice de Gasto com Pessoal: Uma Análise em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 14, n. 1, p. 76-90, 2019.

MPRJ. Ministério Público do Estado Rio de Janeiro. Laboratório de Análise de Orçamentos e de Políticas Públicas. **Análise da Evolução das Receitas das Participações Governamentais Petrolíferas para os Municípios que Compõem o Núcleo Niterói de Tutela Coletiva**: Maricá e Niterói. 2018. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/540394/Analise_Evolucao_Receita_PGs_2013-2018_Municipios_Nucleo_Niteroi_27_11_2018.pdf. Acesso em 20 de outubro, 2020.

NASCIMENTO, J. C. H. B. et al. Corrupção Governamental e Difusão do Acesso à Internet: evidências globais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 2019.

NOLAN COMMITTEE. **First Report of the Committee on Standards in Public Life**, 1995. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/336919/1stInquiryReport.pdf. Acesso em 10 de novembro, 2019.

NUNES, D. B.; BARROS NETO, J. de P.; FREITAS, S. M. de. Modelo de regressão linear múltipla para avaliação do valor de mercado de apartamentos residenciais em Fortaleza, CE. **Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 19, n. 1, p. 89-104, 2019.

OIM. Observatório de Informações Municipais. **Os municípios bilionários em 2018**. 2019.

Disponível em:

http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo= repositorio/ oim/ documentos/684E6604-A21D-EEE7-E9FD6FF6126F117F20122019125811.pdf&i=3152. Acesso em 20 de outubro, 2020.

OLIVEIRA, C. B. de; FONTES FILHO, J. R. Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 596-615, 2017.

OLIVEIRA E SILVA, W. A.; BRUNI, A. L. Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 2, p. 415-431, 2019.

PAES, A. T. Itens essenciais em bioestatística. **Arquivos Brasileiros de Cardiologia**, São Paulo, v. 71, n. 4, p. 575-580, 1998.

PEREIRA, J. M. Reforma do Estado e controle da corrupção no Brasil. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 1-17, 2005.

PERES, U. D. Dificuldades Institucionais e Econômicas para o Orçamento Participativo em Municípios Brasileiros. **Caderno CRH**, Salvador, v. 33, p. 01-20, 2020.

PLATT NETO, O.A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n.1, p.75-94, 2007.

PIRES, P. A. da S. et al. Transparência pública sob a perspectiva da avaliação de desempenho: revisão da literatura e proposição de pesquisas futuras. **RASI**, Volta Redonda/RJ, v. 5, n. 3, p. 75-97, 2019.

PRADO-ROMAN, C.; DIEZ-MARTIN, F.; BLANCO-GONZALEZ, A. O Efeito da Comunicação sobre a Legitimidade e o Desempenho das Organizações. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 22, n. 3, p. 565-581, 2020.

PREFEITURA DE BARUERI. Em dois anos, novos negócios crescem 30% em Barueri.

Jornal Oficial de Barueri, Ano X, Edição 1.136, 2019. Disponível em:

http://portal.barueri.sp.gov.br/Upload/Diario/pdf/JOB-1136-18Mai2019-web_636937166193307622.pdf. Acesso em 20 de outubro, 2020.

PREFEITURA DE MARICÁ. **Futuro Parque Tecnológico de Maricá poderá ter Zona de Processamento de Exportação para atrair empresas**. 2018. Disponível em:

<https://www.marica.rj.gov.br/2018/04/05/futuro-parque-tecnologico-de-marica-podera-ter-zona-de-processamento-de-exportacao-para-atrair-empresas/>. Acesso em 20 de outubro, 2020.

PREFEITURA DE SÃO PAULO. **Evolução da Despesa**. 2020. Disponível em: http://rsp.prefeitura.sp.gov.br/default.aspx?rsview=Despesa253_RtpEvolucaoDesp3Barras&Pj=SJ2224. Acesso em 20 de outubro, 2020.

PURON-CID, G.; BOLÍVAR, M. P. R. The effects of contextual factors into different features of financial transparency at the municipal level. **Government Information Quarterly**, v. 35, n. 1, p. 135-150, 2017.

RAGA, J. T. Accountability, Transparency, Legitimacy, Sustainable Development and Governance. **Pontifical Academy of Social Sciences**, v. 14, p. 1-20, 2013.

RAMOS, A. L. P.; SETA, M. H. de. Atenção primária à saúde e Organizações Sociais nas capitais da Região Sudeste do Brasil: 2009 e 2014. **Caderno de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 4, p. 01-15, 2019.

RANA, N. P., DWIVEDI, Y. K.; WILLIAMS, M. D. A meta-analysis of existing research on citizen adoption of e-government. **Information Systems Frontiers**, v. 17, n. 3, p. 547-563, 2015.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. de. Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. **Revista de Administração (São Paulo)**, São Paulo, v. 48, n. 4, p. 770-782, 2013.

REDE NOSSA SÃO PAULO. Rede Nossa São Paulo divulga nota contra a extinção do Conselho de Planejamento e Orçamento Participativos. 2017. <https://www.nossasaopaulo.org.br/2017/08/01/rede-nossa-sao-paulo-divulga-nota-contr-a-extincao-do-conselho-de-planejamento-e-orcamento-participativos/>. Acesso em 01 de Maio, 2020.

REIS, A. de O.; ALMEIDA, F. M. de; FERREIRA, M. A. M. Relações entre corrupção percebida e transparência orçamentária: um estudo com abordagem *cross-national*. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 15, n. 37, p. 158-177, 2018.

REIS, A. de O.; ALMEIDA, F. M. de; FERREIRA, M. A. M.. Review of passive transparency in Brazilian city councils. **Revista de Administração**, n. 51, p. 288–298, 2016.

RIBEIRO, L. C. de Q. et al . Desigualdades digitais: acesso e uso da internet, posição socioeconômica e segmentação espacial nas metrópoles brasileiras. **Análise Social**, Lisboa, n. 207, p. 288-320, 2013.

ROGOSIC, A.; PALOS, K. P. Public sector accounting: transparency issues. **European Scientific Journal**, Special, p. 13-23, 2017.

ROSA, D. P. Consensos e dissensos sobre a cidade-dormitório: São Gonçalo (RJ), permanências e avanços na condição periférica. **Revista Política e Planejamento Regional**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, p. 273-288, 2017.

ROVER, S. et al. Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando a análise de regressão em painel. **Revista de Administração**, v. 47, n. 2, p. 217-230, 2012.

SALGADO, C. C. R.; AIRES, R. F. de F. Governo eletrônico no Rio Grande do Norte: uma avaliação de prefeituras municipais a partir de lei de acesso à informação. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v. 22, n. 3, p. 98-115, 2017.

SANO, H.; MONTENEGRO FILHO, M. J. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. **Desenvolvimento Em Questão**, v. 11, n. 22, p. 35-61, 2013.

SANTOS, C. V. dos. **Avaliação da participação popular na política do orçamento participativo**: um estudo em Fortaleza no período 2005-2016. 2019. 170 f. Dissertação (Mestrado em Avaliação de Políticas Públicas) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2019.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38, 2012.

SCHEDLER, A. Conceptualizing Accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Ed.) **Self-Restraining State – Power and Accountability in New Democracies**. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SEDIYAMA, G. A. S., AQUINO, A. C. B. de; LOPES, G. B. A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n. 2, p.78-100, 2017.

SEDIYAMA, G. A. S.; ANJOS, D. A. D.; FELIX, E. M. Transparência Pública Municipal: uma análise dos municípios mineiros que decretaram calamidade financeira. **Gestão & Regionalidade**, v. 35, n. 104, p. 201-2018, 2019.

SICONFI. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **Consulta**. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em 25 de setembro, 2020.

SILVA, F. A. S. da. A gestão municipal e seus impactos sobre a política participativa: um estudo de caso sobre o Orçamento Participativo de Fortaleza/CE em uma perspectiva comparada. 2017. 146 p. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Campinas, SP.

SILVA, M. C. et al. Determinantes da transparência municipal: uma análise empírica com municípios brasileiros. **GCG Georgetown University - Universia**, v. 13, n. 2, p. 87-100, 2019.

SILVA NETO, J. H. et al. Transparência Fiscal dos Municípios Mais Populosos do Estado de Pernambuco. **Teoria e Prática em Administração**, v. 9, n. 2, p. 64-76, 2019.

SIVARAJAH, U. Z; IRANI, V. WeerakkodyEvaluating the use and impact of Web 2.0 technologies in local government. **Government Information Quarterly**, v. 32, n. 4, p. 473-487, 2015.

SOARES, M. M.; MELO, B. G. de. Condicionantes políticos e técnicos das transferências voluntárias da União aos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 4, p. 539-562, 2016.

SPAC, P.; VODA, P.; ZAGRAPAN, J. Does the freedom of information law increase transparency at the local level? Evidence from a field experimente. **Government Information Quarterly**, v. 35, n. 3, p. 349-514, 2018.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Transferências correspondem a mais de 75% da receita orçamentária em 82% dos municípios brasileiros**. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/transferencias-correspondem-a-mais-de-75-da-receita-orcamentaria-em-82-dos-municipios-brasileiros>. Acesso em 20 de outubro, 2020.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

SUN, P.; KU B, C.; SHIH, D. An implementation framework for E-Government 2.0. **Telematics and Informatics**, v. 32, p. 504–520, 2015.

TAROUCO, G. da S.; MADEIRA, R. M. Partidos, programas e o debate sobre esquerda e direita no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, v. 21, n. 45, p. 149-165, 2013.

TAVARES, A. F.; CRUZ, N. F. Explaining the transparency of local government websites through a political market framework. **Government Information Quarterly**, p. 1-13, 2017.

TEJEDO-ROMERO, F.; ESTEVES-ARAUJO, F.; FILIPE, J. Transparencia en los municipios españoles: determinantes de la divulgación de información. **Convergencia**, v. 25, n. 78, p. 153-174, 2018.

TSE. Tribunal Superior Eleitoral. **Divulgação de Candidaturas e Contas Eleitorais**. Disponível em: <https://divulgacandcontas.tse.jus.br/divulga/#/>. Acesso em 20 de abril, 2020.

VEGA, R. O. M. et al. A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**. Florianópolis-PI, v. 2, n. 2, p. 33-50, 2015.

VISENTINI, M. S.; SANTOS dos M. Panorama da transparência passiva e da regulamentação da Lei de Acesso à Informação a partir da Escala Brasil Transparente (EBT) nos municípios do COREDE Missões. **Redes (St. Cruz Sul, Online)**, v. 25, n., p. 342-362, 2020.

YAZIGI, A. F. Dinero, política y transparencia: El imperativo democrático de combatir la corrupción. **9th International Anti-Corruption Conference (IACC)**, p. 10-15, 1999. Disponível em: http://9iacc.org/papers/day1/ws3/dnld/d1ws3_aferreiro.pdf. Acesso em 20 de outubro, 2019.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, C. M. A.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. **Transparência**: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro. Brasília: Enap, 2019. 72 p.