



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**ANÁLISE DOS FATORES DETERMINANTES DA TRANSPARÊNCIA FISCAL
ATIVA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

GABRIEL ARAGÃO WRIGHT

JOÃO PESSOA/PB

2013

GABRIEL ARAGÃO WRIGHT

**ANÁLISE DOS FATORES DETERMINANTES DA TRANSPARÊNCIA FISCAL
ATIVA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Impactos da contabilidade para a sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Edilson Paulo

JOÃO PESSOA/PB

2013

W949a Wright, Gabriel Aragão.

*Análise dos fatores determinantes da
transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros /
Gabriel Aragão Wright.-- João Pessoa, 2013.
123f. : il.*

Orientador: Edilson Paulo

Dissertação (Mestrado) – UnB-UFPB-UFRN

*1. Contabilidade. 2. Ciências contábeis. 3.
Transparência fiscal - municípios. 4. Acesso à
informação.*

GABRIEL ARAGÃO WRIGHT

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 20 de novembro de 2013.

Prof. Doutor Edilson Paulo
Universidade Federal da Paraíba
Orientador

Prof. Doutor José Matias-Pereira
Universidade de Brasília
Examinador Interno

Prof. Doutor Mauricio Sardá de Faria
Universidade Federal da Paraíba
Examinador Externo

João Pessoa/PB

2013

“A paz, se possível, mas a verdade a qualquer preço”.

Lutero

Dedico este trabalho ao meu pai, Eduardo Manoel Duarte Wright, que em vida sempre me incentivou e acreditou em mim.

Dedico ainda à minha mãe, por me mostrar a importância da busca pelo conhecimento, bem como à minha esposa e aos filhos que me propiciaram uma base de amor para que eu pudesse ter forças para vencer os desafios apresentados.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus que na sua infinita misericórdia me deu o dom da vida e derramou todas as bênçãos que me propiciaram trilhar o meu caminho.

Agradeço também à minha esposa pela paciência e companheirismo, bem como pelo apoio recebido, sempre estando ao meu lado me incentivando.

Aos meus filhos pela compreensão do tempo que tive que estar ausente, por vezes sem conseguir dispensar a atenção necessária.

Aos meus pais, por sempre me motivarem a crescer e buscar o conhecimento.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Edílson Paulo, pelas contribuições e paciência destinada a mim, sempre buscando o aperfeiçoamento deste trabalho.

A todos os colegas do mestrado pela amizade, companheirismo e convivência harmoniosa, existindo sempre uma saudável busca pelo aperfeiçoamento de todos.

À futura doutora e minha colega Rossana Guerra por toda atenção, tempo e paciência destinados a mim. Você foi fundamental para o meu crescimento no decorrer do mestrado, sempre com discussões extremamente relevantes e interessantes. Sempre incentivando. Muito obrigado!

À Controladoria Geral da União que possibilitou as condições necessárias para que pudesse cursar e concluir este curso.

Aos professores do mestrado pelos ensinamentos e paciência em todas as etapas do curso.

Aos participantes da banca examinadora pelas valiosas contribuições para o aprimoramento deste trabalho.

RESUMO

A transparência das finanças públicas é um tema crescente a nível mundial. Gradativamente, cada vez mais os acordos internacionais e os normativos de cada país abordam esse assunto, reconhecendo o direito de acesso à informação como um direito universal. No Brasil, esse direito já se encontra normatizado na Constituição Federal de 1988, entretanto, passou a existir uma maior regulamentação com a vigência da Lei Complementar nº 131/2009 e da Lei nº 12.527/2011, as quais alteraram o cenário nacional, obrigando todos os entes públicos a apresentarem uma maior transparência fiscal. A vigência plena da nova regulamentação apenas ocorreu em maio de 2013, passando os municípios com menos de 50.000 habitantes a estarem obrigados a uma transparência fiscal ativa em tempo real. Diante desse novo cenário nacional, verifica-se uma grande diferença entre a transparência fiscal ativa ofertada pelos mais distintos municípios, tornando-se relevante e oportuna a busca de uma resposta que ajude a solucionar o seguinte problema de pesquisa: Quais os fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos governos municipais brasileiros? Visando responder essa questão de pesquisa, buscou-se uma análise dos *sites* oficiais de 384 municípios, sendo os mesmos mensurados de acordo com o Índice da Transparência Pública (ITP), que se constitui em uma métrica elaborada pela Associação Contas Aberta com base no contexto nacional. Inicialmente, buscou-se uma evidenciação do cenário encontrado, utilizando duas variáveis categorias: tamanho e região geográfica. Posteriormente, passou-se a estudar a variação da transparência ativa fiscal por meio de seis variáveis explicativas, buscando-se respostas quanto às hipóteses levantadas. Nesse intuito, utilizou-se de análise bivariada por intermédio de testes de correlação, bem como de uma análise multivariada com o modelo de regressão Tobit. Os resultados sugerem que existe uma maior dificuldade para a disponibilização da transparência fiscal ativa por parte dos municípios menores que 50.000 habitantes, bem como para os municípios situados nas regiões Norte e Nordeste. Verificou-se que não se pode rejeitar as hipóteses baseadas na Urbanização, Idade, Educação, Renda e Receita Tributária, as quais apresentaram variáveis com um poder explicativo sobre o ITP, tanto nos testes de correlação como na análise multivariada. O mesmo não ocorreu em relação à Competição Política, rejeitando-se a hipótese de uma relação estatisticamente significativa. O modelo estudado com todas as variáveis explicou aproximadamente 27,61% da transparência fiscal ativa. Este estudo reflete apenas algumas variáveis possíveis de serem estudadas, representando uma situação estática quando da época do levantamento dos dados, o que constitui uma limitação, sugere-se, posteriormente, a utilização de outras variáveis não contempladas neste trabalho, bem como a verificação das mesmas variáveis para verificar se houve alteração com o decorrer do tempo.

PALAVRAS - CHAVE: Transparência Fiscal; Acesso à Informação; Municípios.

ABSTRACT

The transparency of the public finances is a growing issue at world-wide level. Gradually, more and more international agreements and the normative of each country address this issue, recognizing the right of access to information as a universal right. In Brazil, the Federal Constitution of 1988 normalized this right; however it came into being a greater regulation over the term of the Complimentary Law Number 131/2009 and Law Number 12.527/2011, which altered the national scenario, requiring all public entities to show a greater fiscal transparency. The full term of the new regulation only took place in May 2013, when the cities with less than 50,000 residents were also obliged to a real-time active fiscal transparency. In this new national scenario, there is a huge difference among the active fiscal transparency offered by the most distinguished cities, making it relevant and appropriate to search for an answer that helps to solve the following research problem: What are the determining factors of active fiscal transparency in the Brazilian municipal governments? In order to answer this research question, the official sites of 384 cities were analyzed, and they were measured according with the Índice da Transparência Pública (ITP, Public Transparency Index), which constitutes a metric developed by the Associação Contas Aberta (Open Accounts Association) based on the national context. Initially, there was a search a disclosure of the found scenario using two variables categories: size and geographic region. Later, there was a study of the active fiscal transparency variation through six explanatory variables, searching for answers to the suggested hypothesis. With this aim, a bivariate analysis was used through correlation tests, as well as a multivariate analysis with the Tobit regression model. The results suggest that there is a major difficulty for the release of active fiscal transparency by the cities smaller than 50,000 residents, as well as, for all the cities located in the North and Northeast regions. It was observed that the hypothesis based on Urbanization, Age, Education, Income and Tax Revenue, which showed variables with an explanatory power over the ITP, both in the correlation tests and in the multivariate analysis. The same did not happen in relation to the Political Competition, rejecting the hypothesis of a statistically significant relationship. The studied model, with all its variables, explained around 27.61% of the active fiscal transparency. This work reflects only some of the possible variables to be studied, representing a static situation when of the time of data collection, which constitutes a limitation. It is suggested the further use of other variables not considered here, as well as the verifying of the same variables to check if there were changes throughout the time.

KEY WORDS: Fiscal Transparency; Access to Information; Cities.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGU – Controladoria Geral da União

CMC - Comunicação Mediada por Computadores

DOU – Diário Oficial da União

E-GOV – Governo Eletrônico ou e-governo

EUA – Estados Unidos da América

FINBRA – Banco de dados Finanças do Brasil

FMI - Fundo Monetário Internacional

FOIA - Freedom of Information Act

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC - International Federation of Accountants

ITP - Índice de Transparência Pública

ITP-M - Índice de Transparência Pública Municipal

LAI - Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011)

LC - Lei Complementar

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101/2001)

NGP – Nova Governança Pública

NPM - *New Public Management*

NSP - Novo Serviço Público

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

SIC - Serviço de Informação ao Cidadão

STE - Superior Tribunal Eleitoral

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TIC - Tecnologia da Informação e Comunicação

UF - Unidade da Federação

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Existência de sites oficiais - comparação com estudos anteriores.....	77
Gráfico 2 – Histograma de frequência do ITP-M.....	83
Gráfico 3 – Diagrama de Caixa e Bigodes do ITP-M.....	86
Gráfico 4 – Diagrama de Caixa e Bigodes do ITP-M por tamanho.....	91

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição da amostra.....	57
Tabela 2 – Distribuição da amostra em relação à população (IBGE).....	58
Tabela 3 – Distribuição da amostra em relação à população (LC nº 131/2009).....	59
Tabela 4 – Distribuição da situação dos sites por região geográfica.....	78
Tabela 5 – Diferença da existência de sites e portais por região geográfica.....	79
Tabela 6 – Distribuição da situação dos sites por tamanho do município.....	80
Tabela 7 – Diferença da existência de sites e portais por Tamanho dos municípios.....	81
Tabela 8 – Teste de normalidade do ITP-M.....	84
Tabela 9 – Estatística descritiva do ITP-M.....	84
Tabela 10 – Média do ITP-M por tamanho e região geográfica.....	89
Tabela 11 – Diferença média do ITP-M por região geográfica.....	90
Tabela 12 – Estatística descritiva das variáveis explicativas.....	93
Tabela 13 – Teste de normalidade para as variáveis independentes.....	95
Tabela 14 – Testes de correlação com o ITP-M.....	96
Tabela 15 – Medida VIF das variáveis independentes.....	98
Tabela 16 - Análise multivariada - Modelo Tobit.....	99

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Objetivos.....	16
1.1.1 Objetivo Geral.....	16
1.1.2 - Objetivos Específicos.....	17
1.2 Justificativa	17
1.3 Limitações do Estudo.....	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1 Accountability.....	20
2.1.1 Características da accountability.....	22
2.1.2 Accountability e o controle social.....	23
2.2 Teoria da Agência.....	26
2.3 Teoria da Escolha Pública.....	30
2.4 Governança pública.....	31
2.4.1 Nova Gestão Pública e o Novo Serviço Público.....	32
2.4.2 Governança e a transparência governamental.....	35
2.5 Transparência pública e acesso à informação.....	36
2.5.1 Transparência: conceito e características.....	36
2.5.2 Transparência pública e E-Gov.....	39
2.5.3 Dificuldades e barreiras para a transparência pública.....	42
2.5.4 Contabilidade e transparência pública fiscal.....	44
2.5.5 Transparência e a comunicação mediada por computador.....	47
2.5.6 Regulação da transparência pública no Brasil.....	48
3 METODOLOGIA.....	53
3.1 Tipologia da pesquisa.....	53
3.2 Universo e amostra da pesquisa.....	54
3.2.1 Método de seleção da amostra (aleatoriedade).....	54
3.2.2 Escolha dos municípios da amostra.....	55
3.3 Construção das hipóteses de pesquisa.....	60
3.3.1 Urbanização (URB).....	61
3.3.2 Idade (IDA).....	62
3.3.3 Educação (EDU).....	63
3.3.4 Renda per capta (PIB).....	64

3.3.5 Receita Tributária (REC).....	65
3.3.6 Competição Política (POL).....	66
3.4 Definição das variáveis utilizadas.....	68
3.4.1 Variável dependente (VD).....	69
3.4.2 - Variáveis independentes.....	71
3.4.3 Métodos utilizados.....	73
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	76
4.1 – Cenário dos municípios brasileiros quanto à existência de sites e portais de transparência.....	76
4.1.1 – Análise da disponibilização de sites e portais perante as regiões geográficas.....	78
4.1.2 – Situação dos sites perante o tamanho dos municípios.....	80
4.2 – Análise descritiva do ITP-M para toda a amostra selecionada.....	82
4.2.1 – Análise descritiva da variável dependente e de um novo cenário com a disponibilização das notas para toda a amostra.....	82
4.2.2 – Evidenciação do cenário com todas as notas incluídas.....	88
4.3 – Análise descritiva das variáveis explicativas.....	93
4.4 Poder explicativo das hipóteses propostas.....	95
4.5 Análise de regressão.....	97
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	102
REFERÊNCIAS.....	105
APÊNDICE.....	111
APÊNDICE A - Metodologia para apuração do Índice de Transparência Pública.....	111
APÊNDICE B - Resultado da apuração do Índice de Transparência Pública.....	115

1 INTRODUÇÃO

Nas duas últimas décadas é notória a crescente popularidade da *internet*, trazendo uma maior facilidade de acesso às informações de uma forma geral, dando início a uma verdadeira “Era da Informação” (LOPES; FREIRE, 2010). Nesse contexto, o mundo tem experimentado, nos últimos anos, uma utilização cada vez maior da Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC), a qual está cada vez mais presente em diversas atividades diárias, inclusive no que se refere à administração pública (NAZÁRIO; SILVA; ROVER, 2012).

Pinho (2008a) assevera que os avanços da TIC proporcionam a melhoria dos processos governamentais, que passam a ofertar melhores serviços e uma maior transparência, o que possibilita que a sociedade se articule mais fortemente, passando a cobrar mais a qualidade e quantidade de serviços ofertados.

Pérez, Hernández e Bolívar (2005) apontam que simultaneamente a todo o avanço tecnológico tem existido uma necessidade do setor público se mostrar mais transparente e de melhorar a forma de relacionamento com os cidadãos. Assim, mesmo não sendo a transparência pública algo novo, recentemente tem se verificado o seu crescimento, passando a existir uma maior expectativa no relacionamento com o cidadão (MEIJER, 2009). Nesse sentido, Piotrowski e Van Ryzin (2007) expõem que os cidadãos tendem a ter uma maior confiança nos funcionários e administrações locais que apresentam uma maior transparência fiscal.

Heald (2012) afirma que não é apenas a quantidade de transparência que importa, mas também a qualidade e a diversificação do tipo de transparência, podendo, dessa forma, causar melhores efeitos sobre a política pública. A informação deve ser suficiente para que os cidadãos possam conhecer o processo de decisão e saber onde os recursos públicos estão sendo alocados (JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011). Nesse sentido, Ribeiro *et al* (2008) asseveram que a atuação do cidadão fiscalizando os gestores públicos e com o uso da *internet* confere velocidade e atualidade no trânsito de informações, servindo como um fator inibidor para ações irregulares.

A transparência é um valor fundamental para que ocorra a *accountability* (PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007), estando associada diretamente ao direito de informação, o qual é considerado um direito universal, devendo ser disponibilizada a todas as pessoas (MENDEL, 2009).

Wehner e Renzio (2013) descrevem que desde a Revolução Francesa, já se apresentavam documentos no sentido de reconhecer o acesso à informação como um direito fundamental do homem, persistindo essa ideia até hoje, quando diversos normativos internacionais assim classificam o direito à informação, o que demonstra a importância de se tratar essa matéria de forma adequada.

A *accountability* em governos democráticos requer o aumento da transparência pública, sendo divulgadas informações financeiras para a melhoria do controle, prevenção à corrupção e diminuição do desperdício de recursos públicos (JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011). Dessa forma, trata-se a transparência de uma ferramenta que além de combater a corrupção, proporciona maior legitimidade para as instituições públicas (HEALD, 2012).

Demonstrando a importância da transparência pública, Hameed (2005) descreve que os países com uma maior transparência estão associados a melhores avaliações de crédito internacionais, maior disciplina fiscal e menos corrupção. No mesmo sentido, Wehner e Renzio (2013) asseveram que a transparência fiscal está associada a menores custos de empréstimos, melhores resultados orçamentários, contabilidades mais fidedignas, além da diminuição da corrupção. Lopes (2007) ressalta que a transparência governamental é condição necessária à modernização dos mecanismos de gestão.

Já no cenário nacional, a administração brasileira tem buscado regulamentar o assunto nos últimos anos, existindo um esforço maior com a edição da Lei Complementar nº 131/2009 e da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), que vieram por regulamentar a Constituição Federal. Os dois normativos tratam do acesso à informação, sendo inclusive disciplinado um nível de obrigatoriedade para a transparência ativa, o que se configura em um desafio para toda a administração pública, principalmente para os pequenos municípios, que podem padecer de uma falta de estrutura para a implementação.

No Brasil, os municípios têm assumido cada vez mais uma maior responsabilidade e autonomia, passando a enfrentar novos desafios desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 (PINHO; SACRAMENTO, 2009). Entretanto, governos menores são mais propensos a estarem em um estágio inicial de desenvolvimento, no que se refere à transparência municipal (CASSELL; MULLALY, 2012), sendo que Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) apontam que, geralmente, os municípios têm menos recursos técnicos e humanos para implementar soluções ligadas à tecnologia da informação.

No contexto internacional, diversos estudos têm sido realizados com a intenção de

verificar o nível de divulgação de informações dos governos e quais os fatores que influenciam nesse comportamento (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; CASSELL; MULLALY, 2012; CINCA; TOMÁS; TERRAGONA, 2008; GALERA *et al*, 2011; HAMEED, 2005; JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011; LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001; LOPEZ; MARTINEZ; OLIVA, 2011; PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007; SANCHEZ; ACEITUNO; DOMÍNGUEZ, 2013; WEHNER; RENZIO, 2013), existindo na literatura atual mais de 150 variáveis que já foram citadas como forma de analisar os fatores que motivam a abertura de informações das administrações públicas (BAKAR; SALEH, 2011).

Entretanto, comparativamente ao setor privado, os estudos sobre divulgação voluntária no setor público estão em um estágio relativamente inicial, exigindo ainda o desenvolvimento de uma massa crítica de literatura e pesquisa (LASWAD; FISHER; OYELERE, 2005), além disso, os trabalhos existentes têm sido concentrados mais fortemente nos países desenvolvidos, perpetuando a dúvida quanto à *accountability* nos países menos desenvolvidos (BAKAR; SALEH, 2011).

Assim, diante da nova regulação sobre acesso à informação no cenário nacional, da importância atribuída à transparência governamental e ao desafio para a sua implementação nos municípios brasileiros, verifica-se como fator importante estudar: **Quais os fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos governos municipais brasileiros?**

Segundo Jorge, Pattaro e Lourenço (2011), um dos pontos que influencia a abertura de informações por parte dos governos é o interesse dos cidadãos, devendo, na investigação de fatores que influenciam a transparência governamental, serem utilizadas variáveis sociais, demográficas, econômicas e políticas.

1.1 Objetivos

Diante da questão de pesquisa apresentada, este trabalho norteia-se pelos seguintes objetivos geral e específicos:

1.1.1 Objetivo Geral:

O objetivo geral desta pesquisa é verificar a existência de fatores que influenciam a transparência fiscal ativa nos governos municipais brasileiros.

1.1.2 Objetivos Específicos:

Visando alcançar o objetivo geral proposto, pretende-se utilizar como meio os seguintes objetivos específicos:

- a. Avaliar fatores determinantes da transparência fiscal ativa pública;
- b. Verificar o nível de transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros;
- c. Analisar a relação entre os fatores determinantes e a transparência fiscal ativa.

1.2 Justificativa

Sanchez, Aceituno e Domínguez (2013) asseveram que se faz necessário estabelecer políticas nacionais, leis ou recomendações para que os governos locais apresentem um nível semelhante de divulgação de informações, evitando assim uma maior interferência política e dilemas sociais. Outro ponto a ser considerado é que a transparência é influenciada por mudanças tecnológicas, como o crescimento da *internet* (HEALD, 2012).

A busca pela transparência e pelo acesso à informação tem figurado como uma questão de relevância global (VIVOT, 2010). A maioria das nações ao redor do mundo cada vez mais tem se preocupado com a adoção de uma política de transparência pública. Segundo Mendel (2009), enquanto em 1990 apenas 13 países haviam adotado leis nacionais de direito à informação, atualmente, mais de 90 países já apresentam normativos dessa natureza.

Nesse cenário, o Brasil vem, nos últimos anos, passando por uma reforma no que se refere ao direito de acesso à informação. Devido à promulgação da Lei Complementar nº 131/2009 e da Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), passou a existir um novo contexto regulatório onde deve o acesso à informação ser a regra e o sigilo a exceção. A nova legislação obriga a União, os Estados e os Municípios a disponibilizarem informações sempre que solicitado, além de divulgar proativamente informações financeiras e orçamentárias na *internet* em tempo real, para tanto, considerado o prazo máximo de 24 horas.

Toda essa reforma no direito de acesso à informação vem a se configurar em um desafio para administração pública brasileira, sendo importante o estudo dos municípios dentro de uma mesma realidade, para que se possa realizar uma análise mais homogênea e obter resultados mais práticos, como bem pontuam Sánchez, Aceituno e Domínguez (2012).

Diversas pesquisas (HAMEED, 2005; MENDEL, 2009; JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011; HEALD, 2012; WEHNER; RENZIO, 2013) apontam que a transparência pública é um fator que ajuda a inibir a corrupção. Segundo dados apresentados pela Federação de Indústrias do Estado de São Paulo- FIESP (2010), no Brasil, o desvio de recursos em face da corrupção pode chegar anualmente a cerca de 2,3% do Produto Interno Bruto (PIB), o que representa um montante de aproximadamente R\$ 84,5 bilhões (com base no PIB de 2012). Essa cifra é superior a todo orçamento planejado pelo governo federal para a saúde, no exercício de 2012, por exemplo.

Jorge, Pattaro e Lourenço (2011), ao analisarem os casos dos municípios portugueses e italianos, apontaram que se torna mais visível a preocupação dos cidadãos com acesso a informação na esfera municipal, haja vista a proximidade entre os cidadãos e a prestação de serviços pelo governo. Já Piotrowski e Van Ryzin (2007) sugerem que o estudo da transparência do governo municipal é de suma importância, já que os cidadãos têm uma participação mais direta nas questões locais.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010), o Brasil apresenta atualmente 5.564 municípios, dos quais 45,16% possuem menos de 10.000 habitantes e apenas 5,07% possuem acima de 100.000 habitantes, variando muito os governos locais quanto ao tamanho da população, capital humano, Produto Interno Bruto, receita pública, entre outros fatores. Dessa forma, verifica-se que potencialmente existirá uma grande divergência no nível de transparência a ser disponibilizado.

Na literatura dominante é apontado que o nível de transparência adotado por uma entidade pública varia de acordo com variáveis políticas, sociais, demográficas e econômicas (LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001; HAMEED, 2005; ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007; CINCA; TOMÁS; TERRAGONA, 2008; GALERA *et al*, 2011; JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011; LOPEZ; MARTINEZ; OLIVA, 2011; SANCHEZ; ACEITUNO; DOMÍNGUEZ, 2013; WEHNER; RENZIO, 2013), sendo diante do tamanho e da diversidade do Estado brasileiro, relevante investigar os fatores que influenciam uma maior transparência pública nos municípios.

Diante de todo o exposto, tendo em vista o contexto internacional, a recente mudança na regulação ocorrida no cenário brasileiro e a relevância dada à transparência governamental frente à legitimidade e ao combate à corrupção, reputa-se como importante o estudo dos determinantes da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros.

1.3 Limitações do Estudo

No que se refere a limitações, o estudo pautou-se na utilização de uma métrica para mensurar os sites governamentais, verifica-se que a situação exposta neste estudo representa uma visão estática do cenário encontrado na transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros. Dessa forma, caso um site ou um portal apresente modificações após esse levantamento, a respectiva nota atribuída não mais representará a realidade daquele município, sendo esta uma limitação deste estudo.

A métrica utilizada neste estudo constitui-se em um índice elaborado por um comitê de especialistas convidados pela Associação Contas Abertas, sendo uma medida baseada na realidade nacional e largamente divulgada quando da avaliação dos estados. Entretanto, como qualquer métrica, busca retratar uma realidade complexa, sendo passível de críticas. Apesar de todo esforço e cuidado dispensado na coleta de dados, some-se a isso possíveis falhas que podem ter ocorrido por parte do pesquisador quando da aplicação da mesma.

Por fim, a transparência fiscal ativa constitui-se em um fenômeno complexo onde existem diversos fatores que influenciam a sua magnitude, existindo fatores explicativos que não foram estudados neste trabalho, ou mesmo fatores que poderiam ser mensurados por meio de outras *proxies*. Essa visão incompleta dos fatores explicativos revela-se como outra limitação deste trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Accountability*

O aumento da *accountability* está diretamente associado ao princípio da transparência que visa uma maior abertura e compartilhamento de informações, possibilitando o acompanhamento pela sociedade (SANTOS; CARDOSO, 2001), assim, figura a transparência como uma ferramenta para alcançar a *accountability*, tendo um caráter instrumental (PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007).

Lopes e Freire (2010) asseveram que a *accountability* deve ser entendida como uma ação democrática, sendo uma forma de legitimação da administração pública, sendo, segundo Law (2010), um conceito-chave no estudo da política, da administração e da gestão pública.

No artigo intitulado “*Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português?”, Campos (1990) já demonstrava como é difícil a tradução do termo “*accountability*” para a língua portuguesa. Segundo a autora, não existe apenas a falta de uma palavra no nosso vocabulário que traduza o referido termo, mas sim o próprio conceito, o que pode apresentar raízes no comportamento da sociedade e no cenário administrativo vivido.

O termo com origem anglo-saxônica não apresenta uma tradução exata para o português (LOPES; FREIRE, 2010), sendo por esse motivo, por diversas vezes extraído conjecturas sobre a qualidade de nossas democracias (MIGUEL, 2005).

Na tentativa de tradução do termo para o português, algumas vezes, acaba-se utilizando a palavra “responsabilização” como sinônimo para a *accountability*, entretanto, não existe uma palavra única para significado desse termo, inexistindo ainda um consenso sobre esse conceito (PINHO; SACRAMENTO, 2009). No mesmo sentido, Biermann e Gupta (2011) discorrem que mesmo no cenário internacional a *accountability* é relacionada com as noções de responsabilidade, com os dois termos frequentemente usados como sinônimos.

Schedler (1999) aponta que o termo *accountability* representa um conceito pouco explorado com o significado evasivo, não existindo também uma definição explícita. Dessa forma, expõe o autor que ocorre também em alguns casos a associação ao termo *answerability* como sinônimo.

Assim percebe-se que não existe um consenso sobre a utilização de um sinônimo a ser utilizado, sendo necessário o entendimento do significado para se entender o termo *accountability*. Curtin e Nollkaemper, (2005), mesmo sem existir um consenso na definição, o termo *accountability* encontra o seu funcionamento baseado nas noções de divulgar

informações e justificar o comportamento, estando nesse segundo elemento incluída a possibilidade do ator enfrentar consequências.

Accountability passa a representar o direito a receber informações, inclusive com a liberação de detalhes e de uma devida motivação da tomada de decisão, além de possibilitar que as pessoas responsáveis suportem as consequências por eventuais erros ou delitos (SCHEDLER, 1999).

Nesse sentido, Schedler (1999) assevera que a definição de *accountability* repousa sobre a *answerability* e o *enforcement*, onde sobre o primeiro termo repousa a ideia da informação e da justificação, enquanto o *enforcement* representa a capacidade de punição.

Accountability como *answerability* visa criar transparência, trazendo a noção de fiscalização e monitoramento (SCHEDLER, 1999). A *accountability*, no caso da contabilidade financeira, serve para indicar se os recursos foram devidamente gastos em fins designados, podendo ainda haver justificativas sobre as ações tomadas (MULGAN, 1997).

O monitoramento do desempenho, a fixação de metas e o controle sobre a prestação de contas são considerados partes indispensáveis da gestão moderna, podendo informações adequadas sobre o funcionamento da administração pública auxiliarem os órgãos a desenvolverem suas políticas, administrarem seus custos, aumentarem a efetividade e promoverem a transparência na gestão pública, ampliando o grau de *accountability* (SANTOS; CARDOSO, 2001).

Nesse sentido, Lopes e Freire (2010) abordam que a essência do termo *accountability* recai sobre a noção de que o agente que desempenha relevantes atividades públicas deve sempre explicar o que faz, como faz, por que faz, quanto gasta, entre outras informações que possam ser necessárias.

Já o *enforcement* visa efetivamente corrigir os desvios na execução da administração pública, devendo, quando for detectada uma falha na execução, existir a punição, sob pena de existir a diminuição da *accountability*, podendo, nesse aspecto, essa ser considerada de forma fraca (SCHEDLER, 1999).

Campos (1990) aponta que se a *accountability* não ocorre de forma natural, deve a administração utilizar-se de prêmios ou penalidades para viabilizar o seu acontecimento. Mitchell (2011) aborda que a *accountability* ocorre numa lógica instrumental de consequências, onde se torna melhor para o agente não se envolver em comportamentos prejudiciais.

Schedler (1999) discorre que *accountability* possui um conceito modesto, uma vez que serve para resolver a incerteza e a opacidade do poder, já que não existe a ilusão de sua

transparência total ou um controle absoluto da administração pública.

Assim, buscando uma forma de sintetizar o significado de *accountability* Pinho e Sacramento (2009, p.1358) apontam que o conceito de *accountability* deve envolver “a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva”. Entretanto, os mesmos autores reconhecem que trata-se de um conceito de caráter progressivo e inesgotável.

2.1.1 Características da *accountability*

Analisando as características da *accountability*, observa-se que ela envolve uma relação desigual entre duas partes, onde uma delega autoridade à outra, passando a poder cobrar a responsabilidade pela sua atuação (MULGAN. 1997). Assim, essa relação bilateral funciona numa relação de agência, onde a população, como principal, pode exigir a prestação de contas do seu agente (LOPES; FREIRE, 2010).

Biermann e Gupta (2011) apontam que a essência da *accountability* pode ser encontrada em quatro elementos: o elemento normativo, o elemento relacional, o elemento de decisão e o elemento comportamental. Para os autores, o elemento normativo deve prever as regras para que ocorra a devida *accountability*, enquanto o elemento relacional aponta quem deve prestar contas e satisfação e quem tem o direito de cobrar. Já o elemento de decisão está ligado às avaliações dos agentes envolvidos, sendo verificado se agiram conforme o padrão esperado. Por fim, o elemento comportamental diz respeito à punição dos agentes que se desviaram da conduta disciplinada.

O'Donnell (1998) oferece uma classificação da *accountability* de acordo com o seu funcionamento, dividindo a mesma em duas dimensões, de acordo com a relação estabelecida entre os participantes da relação. Assim, a *accountability* pode ocorrer de forma vertical ou horizontal. Nessa classificação, Schedler (1999) aponta que a noção de relações verticais e horizontais faz lembrar a imagem clássica de hierarquias piramidais, onde a altura (vertical) está associada a uma relação entre um ator mais poderoso e um com menos poder, enquanto a direção horizontal está associada a uma relação entre atores de igual poder.

A *accountability* horizontal pode ser exercida tanto entre Estados como dentro do próprio governo (SCHEDLER, 1999). O sistema de "checks and balances"; realizado para o controle dos poderes executivo, legislativo e judiciário; se traduz em um bom exemplo da *accountability* horizontal (SCHEDLER, 1999; KEOHANE, 2003).

Para Mulgan (1997) nem sempre é necessário que o cidadão atue diretamente no controle da administração pública, podendo, por vezes, esse controle ser feito por agentes do próprio governo, que detém legalmente o poder por aquele delegado. Assim, faz-se importante a existência de agências governamentais capazes e legalmente formalizadas, as quais possam atuar realizando supervisões e imputando sanções sobre as omissões e ações indevidas praticadas, o que seria outro exemplo da *accountability* horizontal (O'DONNELL, 1998).

Já a *accountability* vertical está associada à própria noção de democracia, constituindo-se em uma relação com diferença de poder (O'DONNELL, 1998). Assim, a República Federativa do Brasil se pauta pela democracia, constando no Parágrafo único do Art. 1º da sua Constituição Federal que todo poder emana do povo, podendo este o exercer diretamente ou por meio de delegação.

Eleições razoavelmente livres e justas, a liberdade de expressão, de imprensa e de associação fornecem meios de *accountability* vertical, permitindo aos cidadãos participarem da gestão pública por intermédio do acompanhamento, solicitações e denúncias dos abusos que possam ser cometidos (O'DONNELL, 1998).

Entretanto, para Miguel (2005), as esperanças depositadas na *accountability* vertical não encontram lugar na prática política, sendo reduzido o acompanhamento por parte da população. Apenas o instituto da eleição como mecanismo de proteção da *accountability* vertical não demonstra uma eficácia clara, uma vez que processo eleitoral ocorre apenas de tempos em tempos (O'DONNELL, 1998). Outro ponto importante é a existência da presunção de que os eleitores são capazes de interpretar as informações financeiras prestadas pela administração, o que nem sempre corresponde à realidade (WEHNER; RENZIO, 2013).

Assim, como forma de maximizar o *accountability* vertical deve ser dado cada vez mais poder para o cidadão, podendo o mesmo receber e interpretar informações (MIGUEL, 2005). Para Campos (1990) a qualidade da *accountability* passa pela relação entre a burocracia e a sua clientela, devendo existir uma participação mais efetiva da população para a melhoria da administração pública.

2.1.2 Accountability e o controle social

A participação popular se configura na base para exercício da democracia (CINCA; TOMÁS; TERRAGONA, 2008), sendo os governadores responsáveis perante os seus governados (CHAPMAN, 2010). Essa relação ressalta a *accountability* governamental que pressupõe a atenção aos valores democráticos como o da participação e da representatividade.

O'Donnell (1991) expõe que o valor da representatividade por vezes é colocado em segundo plano, após a delegação do poder para o governante, podendo esse tipo de democracia ser intitulada de delegativa. Prossegue o autor dispondo que em quase todos os países da América Latina, incluindo o Brasil, existe democracia delegativa, que não valoriza de forma adequada a representatividade, sendo associada a uma baixa *accountability*.

Pinho (2008b, p.479) aponta que na democracia delegativa “os eleitores conferem ao governante uma procuração de plenos poderes, enquanto nas democracias representativas os governantes estão amarrados às promessas de campanha devendo prestar contas de seus atos”. Para Miguel (2005), entre os problemas advindos da necessidade de representação política está a ruptura do vínculo entre a vontade dos representados e a vontade dos representantes, sendo que a *accountability* pode minimizar esse problema.

Lopes e Freire (2010, p.7272) apontam que um “governo visível” se constitui em uma das premissas para uma democracia representativa. Prosseguem os autores expondo que os sistemas de informações tendem a facilitar a relação entre o Estado e a população, podendo, potencialmente, ser um fator para melhorar a *accountability*, propiciando a promoção de uma maior transparência administrativa. Stiglitz (1999) expõe que o acesso à informação proporciona participantes mais informados no processo democrático, já o sigilo inibe a participação.

Assim, diante de uma democracia delegativa, torna-se mais importante ainda a busca por uma maior participação popular, para que exista a *accountability* vertical. Nesse cenário, ganha relevância o acompanhamento e a utilização das instituições responsáveis pela *accountability* horizontal, sendo um caminho existente para uma melhor administração pública. Para O'Donnell (1998), todas as decisões devem ser públicas, tanto no conteúdo, como no processo utilizado, devendo ser exigida pela *accountability* horizontal pelo menos a transparência necessária.

Um dos processos principais na comunicação da administração pública, diz respeito às informações financeiras relativas aos gastos públicos, que devem ser transmitidas aos cidadãos como forma de cumprir com a sua responsabilidade (GARCÍA; GARCÍA, 2008). Uma vez que os recursos são providos pela sociedade é natural que se deva dar uma maior atenção para disponibilização de informações a esse público (PÉREZ, HERNANDEZ; BOLÍVAR, 2005; BAKAR; SALEH, 2011; LÓPEZ; MARTINEZ; OLIVA, 2011). Para Stiglitz (1999) se o cidadão pagou pela coleta da informação pública, essa deve ser tratada como um bem público, devendo ser disponibilizada.

Os fatos que são públicos em uma sociedade democrática, por muitas vezes são

tratados como segredo de Estado em uma sociedade totalitária, passando a existir uma corrupção endêmica, geralmente não controlada e raramente punida (CAMPOS. 1990). A transparência e o acesso à informação ajudam a combater a corrupção, o que se configura em um dos problemas com efeito econômico mais adverso para a sociedade (O'DONNELL, 1998; STIGLITZ, 1999; KUMAR, 2003).

Nesse sentido, Vieira (2013, p.1) utilizando-se dos relatórios do Programa de fiscalização dos municípios a partir de sorteio público da Controladoria Geral da União (CGU), realizou uma análise estatística comparando a transparência pública municipal e a ocorrência das improbidades. No referido estudo foi verificado uma associação negativa entre as variáveis, o que, segundo o autor, corrobora com "a importância de se aperfeiçoar a transparência pública como instrumento indispensável de combate à corrupção no Brasil".

Pinho (2008a) expõe que o Brasil está em uma posição de fraca *accountability*, tendo em vista o isolamento da sua população que não faz pressão para uma maior transparência governamental. Nesse sentido, assevera Campos (1990) que quanto menos amadurecida a sociedade menor a probabilidade de preocupação com a *accountability*.

Wehner e Renzio (2013) verificaram em seu trabalho que, sendo a decisão por uma maior transparência eminentemente política, a pressão do cidadão influencia no processo para uma maior obtenção de informação. Entretanto, para Piotrowski e Van Ryzin (2007), pouco se sabe sobre os fatores que levam um cidadão a requerer informações, devendo existir um maior número de estudos sobre esse aspecto.

Numa perspectiva histórica, Meijer (2009) expõe que, o aumento no tamanho das sociedades ampliou o distanciamento entre o cidadão e quem chefiava as pequenas sociedades, trazendo um declínio do controle social. Para o autor, os *sites* governamentais podem aproximar o cidadão da administração pública, facilitando uma supervisão sobre a cabeça do "clã". Nesse sentido, Pinho (2008a) assevera que a participação popular é facilitada com o uso de computadores e da *internet*, podendo o Estado ir além da disponibilização da informação, atuando de forma a facilitar e estimular o acesso.

Meijer (2012) aborda que os atores governamentais são essenciais para a transparência pública, reagindo a pressões por um maior ou menor grau de transparência. Campos (1990) assevera que na ausência de uma adequada *accountability* esta deve ser exigida, existindo um movimento de fora para dentro da administração pública.

Diante do exposto, verifica-se a importância do acompanhamento da administração pública pelo cidadão, uma vez que a *accountability* configura-se em uma relação de agência, que apresenta como característica a assimetria de informação entre o agente e principal-

(MULGAN, 1997), sendo nesse contexto a *accountability* afetada pelo descasamento entre aqueles que procuram manter os outros responsáveis e aqueles que são responsáveis (BIERMANN; GUPTA, 2011).

Diante do exposto, verifica-se a importância do acompanhamento da administração pública pelo cidadão, uma vez que a *accountability* configura-se em uma relação de agência, onde existe uma delegação de competência para que o gestor público administre os recursos em função da coletividade, sendo um representante que deve ser supervisionado (MULGAN, 1997). Nesse contexto, a busca por uma boa *accountability* apresenta como preocupação o descasamento entre os interesses e a ação dos que procuram manter os outros responsáveis e aqueles que são responsáveis, devendo existir um maior monitoramento (BIERMANN; GUPTA, 2011).

2.2 Teoria da Agência

Na literatura que examina a divulgação voluntária de informação financeira no setor público, boa parte se baseia na aplicação da Teoria da Agência (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; CASSELL; MULLALY, 2012; CINCA; TOMÁS; TERRAGONA, 2008; GALERA *et al*, 2011; HAMEED, 2005; JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011; LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001; PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007; WEHNER; RENZIO, 2013).

Uma relação de agência ocorre com a delegação de alguma autoridade para a tomada de decisão por um agente, entretanto, há boas razões para acreditar que o agente nem sempre agirá no melhor interesse do principal (JENSEN; MECKLING, 1976).

O governo é oriundo de autoridade delegada pelos cidadãos, ocorrendo na maioria das vezes a delegação por intermédio do voto, que nada mais é do que o instrumento utilizado para a escolha dos gestores, que passam a atuar como agentes do povo (PEREIRA; CORDEIRO, 2012). Nesse cenário, tanto os agentes como o principal buscam maximizar os seus ganhos, seja pela manutenção do poder (governo) ou pelo retorno em serviços prestados (cidadão), passando a dividirem alguns benefícios e os custos dessa relação (LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001).

A Teoria da Agência reconhece que se o agente escolher maximizar seus interesses próprios pode existir um conflito com o principal, sendo desta forma, necessário a existência de relações contratuais para superar problemas de risco moral e informação assimétrica (LAPSLEY; PALLOT, 2000).

Zimmerman (1977) aponta que o agente e o principal são racionais, avaliam e agem

tentando maximizar os seus interesses, sendo provável que o agente nem sempre venha a agir no melhor interesse do principal. Assim, na esfera da administração pública, pode o agente político buscar o seu bem estar em ações que viabilizem a sua reeleição, enquanto o bem estar dos eleitores (principal) pode estar relacionado a serviços públicos que devem ser prestados. Prossegue o autor abordando que o interesse do agente político pode levá-los a agir com clientelismos político, ou ainda, possibilitar ações que levem ao consumo de mordomias ou mesmo o desvio de recursos públicos.

Esse desvio na conduta do agente é considerado como um problema de agência, que pode ocorrer em vários contextos organizacionais, tanto em empresas como na administração pública (ZIMMERMAN, 1977). Stiglitz (1999) demonstra que o problema de agência tem origem na imperfeição da informação, assim, no caso da relação de agência no governo, verifica-se que os funcionários governamentais têm muito mais informações do que a população, conhecendo melhor o cenário para a tomada de decisão, o que permite direcioná-las de acordo com os seus interesses. Para Alt, Lassen e Shanna (2006), a transparência ajuda a solucionar o problema da informação imperfeita.

Segundo Pereira e Cordeiro (2012), o problema de agência faz parte do cotidiano de diversas prefeituras, não existindo por diversas vezes o cumprimento da simples obrigação de prestação de contas. Percebe-se então uma maior necessidade de acompanhamento junto às prefeituras brasileiras, devendo ser verificado a existência e o bom funcionamento dos mecanismos de *accountability*. Cidadãos em geral, credores, funcionários e a imprensa mantêm uma relação de agência com o gestor público eleito, afetando o conteúdo das demonstrações financeiras municipais (ZIMMERMAN, 1977).

O International Federation of Accountants (IFAC, 2012), na sua *Policy Position* nº4, indica a importância de que os governos tenham credibilidade e busquem estabelecer uma relação de maior confiança com os seus constituintes, sendo necessária uma atuação com uma maior *accountability* e transparência, o que significa fornecer informações claras e completas sobre as consequências financeiras das decisões econômicas, políticas e sociais.

A *accountability* é exercida ao longo da cadeia de principal-agente e implica em diferentes necessidades, existindo para o acompanhamento das ações governamentais, um maior nível de conhecimento das informações financeiras (JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011). Nesse processo a transparência alivia as assimetrias de informação entre os eleitores e os políticos (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006).

Na relação de agência no serviço público, diversos atores fornecem ou utilizam as informações financeiras como uma forma de tomar decisões ou realizar o devido

monitoramento, assim o cidadão, os governantes, os órgãos de controle, os empregados públicos, outras administrações e agentes econômicos passam a ter interesse na transparência fiscal (GARCÍA; GARCÍA, 2008). Entretanto, como financiadores do setor público, os cidadãos podem ser considerados um dos principais grupos de usuários da informação financeira governamental, a qual deve oferecer respostas sobre o uso de recursos públicos, além de propiciar uma visão sobre a gestão das agências e os programas do governo (PÉREZ; HERNÁNDEZ; BOLÍVAR, 2005).

Meijer (2012) expõe que por diversas vezes ocorre uma resistência contra a transparência governamental, fruto geralmente do medo de que a liberação da informação venha a mudar a regra do jogo, já que o cidadão se encontraria com mais poder, em face de um maior conhecimento e informações. Para o autor, a transparência reforça a posição dos atores externos, enquanto enfraquece a posição dos internos.

O sigilo fornece informações exclusivas para o governo aumentando o seu poder e desencorajando a participação popular, além de minar a capacidade de atuação de uma imprensa livre (Stiglitz, 1999). O aumento da transparência fornece informações sobre as ações tomadas, demonstrando por diversas vezes as intenções por trás da política fiscal ou as consequências de algumas políticas específicas (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006).

Visando minimizar conflitos, o principal deve estabelecer incentivos apropriados, sabendo que esse comportamento gerará um custo a ser pago, passando a ser um dos custos de agência o de monitoramento por parte do principal. (JENSEN; MECKLING, 1976). No mesmo sentido, Laswad, Fisher e Oyelere (2001) asseveram que a relação de agência no setor público é similar a que ocorre no setor privado, devendo existir incentivos aos gestores públicos para que os mesmos divulguem informações que permitam o monitoramento de suas ações.

Nesse sentido, Mitchell (2011) aborda que podem existir dois caminhos em busca de uma melhor gestão pública: o da coerção e o do incentivo. Prossegue o autor expondo que em ambos os casos, tanto para premiar os atos acertados como para punir os atos indevidos, se faz necessário identificar os atos e atores que deram causa, existindo uma dependência da transparência pública.

Keohane (2003), com base na teoria democrática, aponta um conjunto com três pressupostos para que um principal possa exigir justificativas de um agente e assim responsabilizá-lo: a autorização, o suporte e o impacto. Nesse sentido, a autorização está relacionada à existência de uma delegação de responsabilidade, onde uma vez concedida, poderá ser cobrada nos termos definidos ao agente. Já o suporte se relaciona com o apoio

financeiro ou político, podendo quem apoiou cobrar responsabilidades. Por fim, o impacto diz respeito à responsabilização de quem teve uma atitude que causou mudanças na vida de outros.

Para Zimmerman (1977) o cidadão verifica a existência de um custo muito elevado para o monitoramento da coisa pública, sem ver um ganho imediato e direto, se agravando ainda essa situação com a diversidade de opiniões entre os eleitores e sem a possibilidade de forma isolada de decidir uma eleição. Assim, prossegue o autor, se os incentivos para monitorar agentes da propriedade pública são reduzidos, a demanda por informações usadas no monitoramento destes agentes deve ser reduzida também.

Já Campos (1990, p.38) aponta que a impotência política do povo "deriva da falta de organização da sociedade civil combinada à falta de transparência nas organizações burocráticas do governo". Wehner e Renzio (2013), mesmo com iniciativas externas, não se terá um progresso na transparência e na responsabilidade fiscal se os cidadãos e eleitores apresentarem um fraco interesse sobre o assunto. Entretanto, Mulgan (1997) aponta que se os agentes públicos têm o dever de prestar contas, existe também o dever dos responsáveis de cobrarem essa prestação de contas.

Para Baber (1983) e Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) consideram que, aonde existe um acompanhamento pelo principal ou uma forte concorrência política, passa a existir um forte estímulo ligado aos processos políticos, sendo perseguido o reconhecimento da legitimidade, por intermédio da divulgação de informações que demonstrem que as realizações estão no sentido do cumprimento de promessas pré-eleitorais. Dessa forma, em certos casos passa a relação de agência no setor público a fornecer incentivos aos gestores públicos para divulgarem voluntariamente informações que permitam o monitoramento de suas ações (LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001).

Para Kumar (2003), a legitimidade das decisões governamentais está diretamente associada à proteção do direito à informação e a possibilidade de que as pessoas estejam em uma posição para fazer valer esse direito. Dessa forma, estando a população capaz de exercer o direito de acesso à informação, passa a existir a possibilidade de que sejam acompanhadas questões como o nepotismo, o favoritismo e a corrupção, podendo essa situação auxiliar na criação de um senso maior de *accountability* no próprio governo.

Portanto, observa-se que deve existir a preocupação com o acompanhamento pela população, havendo práticas de incentivo ao controle social e a transparência pública. No entanto, o conceito de demanda por transparência é difícil de medir e existem poucos estudos que investigam a motivação do cidadão na busca pela transparência pública (PIOTROWSKI;

VAN RYZIN, 2007), o que revela a importância de se estudar os fatores determinantes da transparência, para que se entenda os pontos que potencializam a sua existência e, consequentemente, um melhor monitoramento do agente.

2.3 Teoria da Escolha Pública

O problema de fazer o agente se comportar sempre na intenção da maximização do bem estar do “principal” é bastante generalizado, ocorrendo, em empresas, sindicatos, na administração pública, entre outros segmentos (JENSEN; MECKLING, 1976). Os agentes públicos são homens e mulheres comuns, não devendo se acreditar que pelo fato de estarem investidos num cargo público alteraria o seu comportamento, balizando-se pela ética e priorizando interesse público, assim, a maximização do interesse particular pelos agentes, pode ser mais bem entendida com o estudo da Teoria da Escolha Pública. (PEREIRA; CORDEIRO, 2012)

Alt, Lassen e Shanna (2006) abordam, por exemplo, que no processo político os agentes não procuram apenas rendas para ganho pessoal, mas também existe a preocupação do político com a sua reeleição, o que pode influenciar na implementação das políticas públicas.

A Teoria da Escolha Pública oferece uma alternativa para a complexa análise que circunda a questão eleitoral, podendo ser pontuado que os agentes políticos apresentam como prioridade a sua reeleição, buscando realizar ações que gerem uma satisfação no eleitorado e que possam maximizar o número de votos nas próximas eleições, sem que necessariamente sejam tomadas as melhores ações para a coletividade (SÁNCHEZ; ACEITUNO; DOMÍNGUEZ, 2012).

Baseada na microeconomia, a Teoria da Escolha Pública vem explicar que o homem é racional e egoísta, buscando sempre os seus interesses e as vantagens individuais (PEREIRA; CORDEIRO, 2012). A visão crítica dessa teoria acaba por trazer para a administração pública a influência da Teoria Contratual, que visa criar dispositivos que reduzam as relações organizacionais entre o agente e o principal, de forma a induzir o agente a agir de acordo com os desejos do principal (SANTOS; CARDOSO, 2001).

Em relação à transparência pública, Stiglitz (1999) aponta, com base na Teoria da Escolha Pública, que os agentes apresentam dois incentivos para se posicionarem de forma contrária a abertura de informações. O primeiro expondo que o sigilo oferece uma vantagem informacional ao agente, podendo qualquer falha ou má escolha ser justificada como uma

posição positiva frente a algum cenário. O que não poderá ser contestado, uma vez que o principal não detém informação suficiente para tal.

O segundo incentivo, vem do fato que o sigilo oferece uma maior oportunidade para ações fraudulentas e corruptas. Prossegue Stiglitz (1999) abordando que mesmo numa sociedade que não aceite a conduta corrupta, por vezes, existe a necessidade de se viabilizar fundos de campanha para uma reeleição, sendo necessário o favorecimento para que se tenha um posterior apoio de um grupo com interesses especiais.

Percebe-se, portanto, que a Teoria da Escolha Pública pode explicar a ação do agente em desconformidade com o interesse do principal, sendo esta a base para o conflito de agência. Dessa forma, se faz necessária para a estruturação de uma relação mais contratual entre agente e principal, além do devido monitoramento da gestão pública, o que só pode ocorrer reduzindo a assimetria informacional, que dentre outros pontos, depende da transparência fiscal.

2.4 Governança pública

Para Matias-Pereira (2010), a governança corporativa apresenta como base a definição dos papéis e reponsabilidade dos gestores, sendo seus princípios basilares a transparência, equidade e a prestação de contas. Segundo o mesmo autor, a governança corporativa no setor público retrata os princípios de governança corporativa que devem ser usados quando da administração das agências governamentais, apresentando como principais elementos, a responsabilidade em atender a sociedade, supervisão, controle e assistência social.

Stiglitz (1999) aponta que a governança no setor público difere da encontrada no setor privado, não existindo um mecanismo de mercado que auxilie no seu exercício. De forma contrária, muitas agências públicas operam numa espécie de monopólio onde a saída não é uma opção. Prossegue o autor informando que apenas por intermédio de uma participação social em um debate informado, poderá vir a existir uma governança eficaz.

Nesse sentido, verifica-se que os principais desafios da governança pública residem em questões como a *accountability*, transparência e o envolvimento da sociedade civil no processo de orçamento público (RENZIO; GOMEZ; SHEPPARD, 2009), possibilitando o acompanhamento da tomada de decisão e a responsabilização dos gestores (KUMAR, 2003).

Para Keohane (2003, p. 132) a governança pode ser definida como “[...] o desenvolvimento e implementação de regras, e o exercício do poder, dentro de um

*determinado domínio de poder*¹”. Dessa forma, observa-se que o conceito dado pelo autor passa pelo exercício de um poder, devendo ser respeitada regras para uma determinada atividade.

Portanto, percebe-se que, no setor público, essas regras devem envolver a transparência e a *accountability*, como forma de se alcançar uma legitimidade perante o principal. Biermann e Gupta (2011) expõem que uma governança mais responsável e legítima passa pela transparência dos processos e dos resultados alcançados.

Buscando a melhoria da gestão e uma maior eficiência, desde os anos 90, verifica-se a intensificação das tentativas de reforma na governança pública, sendo a transparência uma parte integrante dessas mudanças (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006). Para Matias-Pereira (2010), a reforma e modernização do Estado devem estar como prioridade na agenda política, principalmente em países como o Brasil, que apresentam um grande contingente populacional e uma vasta extensão territorial, além das desigualdades sociais.

Muitos países iniciaram reformas com base na Nova Gestão Pública, passando mais recentemente algumas nações a se balizarem pelas bases do Novo Serviço Público. Independente, da corrente seguida, geralmente as reformas acabam por modificarem as bases da transparência e da governança.

2.4.1 Nova Gestão Pública e o Novo Serviço Público

Alguns autores (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011) afirmam que as reformas ocorridas no setor público nas últimas décadas a nível nacional e internacional têm sido influenciadas pelas ideias da *New Public Management* (NPM). Contudo, outros estudiosos (BRAINARD; MCNUTT, 2010; DENHARDT; DENHARDT, 2003; DUNLEAVY *et al*, 2005; PARK; PERRY, 2013) abordam que passou a existir uma alternativa mais democrática para a NPM, com base em novas diretrizes para a governança pública, que suportam uma base para um maior diálogo com a sociedade, sendo denominada de Novo Serviço Público (NSP).

A NPM (em português, Nova Gestão Pública) é uma filosofia de gestão que se concentra na mudança das práticas do setor público, sendo perseguidas práticas mais próximas as utilizadas pelo setor privado, com o foco nos resultados a serem alcançados (UPPING; OLIVER, 2011). Para Brainard e McNutt (2010) a NPM vê o interesse público

¹Tradução livre de: “[...] *the making and implementation of rules, and the exercise of power, within a given domain of activity.*”

como resultado da busca de interesses privados, existindo uma relação transacional entre o governo e os cidadãos. Denhardt e Denhardt (2003) apontam que a cidadania e o interesse público devem sempre prevalecer em uma administração pública democrática, sendo estes valores do NSP.

Para Park e Perry (2013), no final do século passado iniciou-se a busca por novas formas de governança, abrindo portas para o que tem sido descrito como um Novo Serviço Público. Dunleavy *et al* (2005) abordam que a NPM foi uma tendência seguida por algum tempo, baseando-se na desagregação e no incentivo a competição, passando com o tempo a existir uma tendência para a sua substituição. Para os autores, mesmo ainda orientando a gestão de alguns novos países, já se verifica uma clara mudança nos sistemas de gestão pública de algumas nações avançadas e influentes, tais como Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Austrália, Nova Zelândia e Holanda.

Enquanto o funcionamento da NGP apresenta como mecanismos administrativos a imposição de programas por meio de agências, o NSP vislumbra como meio de atingir os seus objetivos a construção de coalizões e facilitação da colaboração entre entidades privadas, públicas e sem fins lucrativos (BRAINARD; MCNUTT, 2010).

O NSP verifica o interesse público por meio do diálogo, vendo as pessoas como cidadãos e não como clientes, devendo o administrador público não apenas implementar programas pré-concebidos para clientes ou atuar como um catalisador das forças do mercado, mas sim facilitar a participação da população (BRAINARD; MCNUTT, 2010).

Nesse sentido, o NSP aponta para que no diálogo com o cidadão exista a participação na identificação e solução de problemas, passando a ocorrer a tomada de decisão de forma compartilhada (NAZÁRIO; SILVA; ROVER, 2012). Curtin e Nollkaemper (2005) asseveram que a noção da própria *accountability* passa por um modelo prospectivo, sendo essa possibilidade de participação de definições de padrões uma parte essencial para a noção de boa governança.

As reformas trazem consigo a ideia de uma nova governança que não é exatamente nova em tudo, buscando aliar novas e velhas práticas, como a questão de envolver os cidadãos nas deliberações das agências, o que já é realizado há algum tempo (DYER *et al*, 1994). No entanto, para os autores, a nova governança tem apresentado uma grande flexibilidade na relação com o público, se configurando numa nova forma de negociação com o mesmo. Para Dunleavy *et al* (2005) boa parte das mudanças ocorridas na forma de governança giram em torno das mudanças de TIC, tais como a *internet* e *e-mail*, que aprimoraram a relação entre as agências governamentais e a sociedade civil.

A nova governança busca formas de interação com o cidadão, estimulando a participação deste e fazendo com que participe ativamente do processo, passando a fazer parte das decisões a serem tomadas, quer seja diretamente, quer seja de forma indireta, como por exemplo, por meio de conselhos eleitos para dirigir a gestão das escolas ou organizações de desenvolvimento econômico sem fins lucrativos (DYER *et al*, 1994).

A principal consequência da nova governança pauta-se pela noção de que o serviço público não se encontra concentrado apenas na esfera governamental, passando a ser distribuído entre o governo, organizações sem fins lucrativos e com fins lucrativos, o que corrobora a linha do NSP (PARK; PERRY, 2013).

Nesse sentido, Brainard e McNutt (2010) apontam que a prática da utilização do E-Gov, suporta uma maior participação popular e interação entre governo e cidadão, contribuindo para um movimento em direção ao NSP, em oposição à administração pública tradicional e a NPM.

Dunleavy *et al* (2005) apontam que o movimento global de mudanças no setor público está se orientando no sentido da *Digital-Era Governance* (DEG), que se norteia pela reintegração de funções na esfera governamental, sendo operacionalizada pela utilização das TIC. Dessa forma, para os autores, a concepção da DEG contradiz a NPM.

A DEG é um movimento que ocorre na sociedade em geral, apresentando o tratamento da informação como mudança central, assim, a busca pela disponibilização de serviços por meio da TIC acaba por ocasionar mudanças na própria estrutura burocrática da administração pública. Dessa forma, passa a existir a necessidade não apenas de uma alteração tecnológica, mas também de mudanças nas estruturas organizacionais, políticos e culturais que estão ligados aos sistemas de informação (DUNLEAVY *et al*, 2005).

Vários governos num momento pós-NPM passaram a adotar programas e metas audaciosas, no sentido de disponibilização de serviços públicos utilizando a TIC, como por exemplo, o Reino Unido que realizou a promessa de inserir todos os serviços públicos da administração local e central de forma on-line (DUNLEAVY *et al*, 2005).

Lewis (2011) aborda que existe nas sociedades democraticamente avançadas em termos da E-governança, onde o governo busca a oferta de serviços públicos mais sofisticados por intermédio de um processo on-line, aumentado à interação entre agências e os cidadãos. Para o autor, a E-governança é mais complexa do que um depósito de dados e mais do que um processo de solicitação de serviços ou informações.

Nesse contexto, onde o governo e a sociedade tendem a melhorar o relacionamento por meio da TIC, assume a transparência pública um papel importante sendo um instrumento

para a correta *accountability*, instrumentalizando a sociedade com informações que podem fornecer uma maior capacidade para as escolhas políticas e para a participação (SANTOS; CARDOSO, 2001).

2.4.2 Governança e a transparência governamental

Muito tem se estudado sobre governança e a qualidade dos gastos públicos, entretanto, esses são temas muito vastos, sendo necessária uma abordagem mais específica para melhor avaliar os argumentos causais, como, por exemplo, um enfoque mais direcionado à transparência pública (WEHNER; RENZIO, 2013).

Visando a obtenção de uma governança democrática se faz vital que os cidadãos tenham acesso à informação, passando a ter conhecimento sobre as ações que o governo tem realizado e como as decisões foram tomadas. Para Stiglitz (1999), a abertura das informações é essencial para uma boa governança pública.

A transparência pública opera de forma a fornecer informações sobre um determinado agente, tendo a intenção de que essa informação possa fomentar uma resposta do público no sentido de solicitar ou propor novos comportamentos (MITCHEL, 2011). Para Matias-Pereira (2010, p.137), no contexto da governança pública, a transparência consiste em “providenciar aos *stakeholders* a confiança no processo de tomada de decisão e nas ações de gestão das entidades públicas durante a sua atividade”.

Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) afirmam que a transparência na administração pública é um tema recorrentemente abordado, especialmente em contextos internacionais quando da ocorrência das crises financeiras. Assim, alinhado com o esforço por uma melhor gestão pública emitiu o IFAC, em abril de 2012, uma recomendação para os ministros da fazenda e deputados dos países integrantes do G-20, indicando, entre outros pontos, que os governos trabalhem para estabelecer uma relação de confiança com seus constituintes, sendo necessário para isso o fornecimento de informações precisas e completas sobre os gastos e transações, possibilitando uma maior *accountability*.

O Fundo Monetário Internacional (FMI) também demonstrou a sua preocupação com a transparência fiscal, editando em 2007 o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, que apresenta a existência de quatro pontos essenciais para uma boa Transparência Fiscal: a definição clara de funções e responsabilidades, a abertura dos processos orçamentários, o acesso público à informação e as garantias de integridade.

Na mesma linha, outra instituição a se preocupar com a transparência fiscal, foi a

International Budget Partnership, uma organização não governamental que busca avaliar a transparência e a abertura do orçamento público. Para tanto, elaborou o Índice do Orçamento Aberto passando a avaliar a abertura das informações em diversos países.

Assim, percebe-se que a importância da transparência pública é difundida e reconhecida de forma ampla, sendo uma preocupação demonstrada por instituições internacionais. Para Mitchel (2011), o entendimento de que a transparência pública é essencial para a governança moderna já se tornou um verdadeiro clichê.

Mitchel (2011) pontua que em termos de governança o estudo da transparência pode ser dividido em duas cadeias: a que examina a transparência da governança e a que examina a transparência para governança. No primeiro caso, segundo o autor, busca-se estimular a evidênciação, passando a existir políticas e instituições que buscam capacitar a sociedade para observar a administração pública. Já no segundo caso, buscam-se políticas que visam alterar o comportamento da sociedade, utilizando a transparência para influenciar no comportamento dos atores sociais, passando a corrigir atos que podem trazer prejuízo à coletividade.

Meijer (2009) aponta que a transparência mediada por computador leva a forma mais eficiente de controle social, permitindo ao cidadão participar do governo. Nesse sentido, na corrente do NSP, se faz possível a verificação de que para a nova governança atribui-se novas expectativas nas relações entre os cidadãos e os governos, sendo a mesma promovida por intermédio da TIC. Assim, entende-se como relevante uma maior especificação da função da transparência nesse contexto maior.

2.5 Transparência pública e acesso à informação

2.5.1 Transparência: conceito e características

Quando se trata de democracia a participação do cidadão passa a ter uma importância vital, sendo necessária a disponibilização de informações sobre o funcionamento da administração para que isso ocorra (VIEIRA, 2013). Entretanto, mesmo sendo a transparência um assunto popular, no campo da administração pública trata-se de um assunto recente (PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007).

Meijer (2009, p.258) aborda que geralmente o conceito atribuído à transparência traz como ideia geral que "[...] algo está acontecendo atrás das cortinas e uma vez que essas

cortinas são removidas, tudo está aberto e pode ser examinado²", ou seja, se deduz que existe algo escondido e que se as "cortinas" forem removidas poderá existir um controle da situação.

Lewis (2011) aponta que devido ao crescimento da tecnologia e a diversidade global, o conceito de transparência pública não é algo simples, sendo, no entanto, possível uma definição de um entendimento geral. De uma forma mais abrangente, Meijer (2009) conceitua transparência como a disponibilidade de informações sobre um ator permitindo o acompanhamento do seu funcionamento.

Assim, na mesma linha, Alt, Lassen e Shanna (2006) abordam que a transparência governamental se traduz no grau em que os interessados (cidadãos em geral, meios de comunicação ou mercados financeiros) observam as estratégias do governo, suas ações e os resultados decorrentes. De forma mais resumida, Piotrowski e Van Ryzin (2007) afirmam que a transparência governamental é a capacidade de descobrir o que está acontecendo dentro do governo.

Sendo a informação uma marca da sociedade atual e tendo em vista o complexo mundo econômico atual, passa a ter a informação financeira uma forte relevância, existindo diferentes necessidades informacionais pelos gestores e cidadãos, no sentido de verificar economia estatal ou mesmo o bem-estar individual (PÉREZ; HERNÁNDEZ; BOLÍVAR, 2005).

Para Jorge, Pattaro e Lourenço (2011), a divulgação de informação financeira (transparência fiscal) desempenha um papel importante, uma vez que os cidadãos passam a ter elementos para julgar a eficiência da administração pública e o uso adequado dos recursos públicos.

Aumentar a transparência fiscal fornece informações sobre as intenções por trás da política financeira, as ações reais tomadas e as consequências imediatas e de longo prazo de políticas específicas (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006). Geralmente, consegue-se verificar que, quanto maior uma transparência fiscal, melhores são os resultados orçamentários e menores os custos de empréstimos (WEHNER; RENZIO, 2013). Assim, verifica-se que a transparência fiscal é um dos elementos essenciais para o acompanhamento da gestão pública.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2002, p. 7) definiu transparência orçamentária “ [...] como a ampla divulgação de todas as informações fiscais relevantes de forma oportuna e sistemática”. Nesse sentido, verifica-se que a OCDE

² Tradução livre de: “[...]something is happening behind curtains and once these curtains are removed, everything is out in the open and can be scrutinized.”

utilizou uma definição que corresponde ao entendimento do termo transparência fiscal, que pode ser observado no entendimento de diversos autores (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011; WEHNER; RENZIO, 2013),

Lewis (2011) aponta a existência de duas formas de transparência mais tradicionais, uma denominada formal-passiva, onde pode o cidadão requerer informações, devendo a administração pública responder os pedidos e disponibilizar o material; outra conhecida como formal-ativa, onde deve existir a publicação on-line de informações sem que exista qualquer solicitação por parte da sociedade. O autor insere o termo formal, pelo fato dessa transparência ser fornecida pelo estado e não por uma entidade da sociedade.

Segundo Mendel (2009), os órgãos públicos devem ter a obrigação de publicar informações essenciais, devendo o direito de acesso não apenas contemplar a exigência de informação (transparência passiva), mas também a sua divulgação proativa (transparência ativa), já que o acesso de muitas pessoas depende da publicação da informação, sem a necessidade de uma requisição.

Outra classificação utilizada guarda similaridade com a classificação da *accountability*, quanto a sua direção, onde para Heald (2006), a transparência pode ser vista quanto ao seu vetor de divulgação, podendo ser classificada como vertical (para cima/ para baixo) ou horizontal (para dentro/para fora).

A transparência vertical pode ser entendida como a disponibilização de informação em termos das relações hierárquicas ou no contexto da relação agente-principal, significando que o superior hierárquico pode observar a conduta e os resultados do seu subordinado ou agente, sendo esta uma transparência para baixo, ou ainda os subordinados podem verificar o comportamento e as tendências dos seus superiores o que seria uma divulgação de informações para cima (HEALD, 2006).

No mesmo sentido, a divulgação de informação de uma administração pública (agente) para um cidadão (principal) seria considerada uma transparência para cima, uma vez que na cadeia da relação principal-agente, o principal se apresenta como a parte que detém o poder.

Já a transparência horizontal passaria a ocorrer no sentido “para fora”, quando o subordinado hierárquico ou agente pode observar o que está acontecendo “fora” da organização. A capacidade de se olhar para fora é fundamental para que uma organização entenda o contexto e o seu habitat. Em outro sentido, a transparência horizontal pode

significar a capacidade de observação de outras pessoas ou instituições estranhas à relação hierárquica observarem o que está acontecendo dentro da organização.

A transparência “para dentro” é relevante para que a instituição demonstre estar aberta, a divulgação de informações mesmo para outras instituições e pessoas estranhas ao seu quadro ou relação de agência, sendo uma forma de respeitar a tendência de liberdade de informação (HEALD, 2006), já que o acesso à informação é considerado um direito universal.

Ressalta-se que o objeto de estudo deste trabalho baseia-se na primeira classificação (ativa/passiva) mantendo o foco de análise na transparência fiscal ativa disponibilizada pelos municípios brasileiros.

2.5.2 Transparência pública e E-Gov

Atualmente, graças à proliferação de serviços na *internet*, os cidadãos tem esperado um maior nível para a interação com o setor governamental, como forma de obter os serviços públicos com uma maior qualidade e conveniência (NORRIS; FLETCHER; HOLDEN, 2001). Assim, com a TIC, potencializa-se a possibilidade de crescimento e desenvolvimento do governo eletrônico (SIAU; LONG, 2004).

A adoção de novas tecnologias tem feito com que o E-Gov seja implantado nos mais diferentes níveis de administração, fazendo com que esse fenômeno ganhe força (WOHLERS, 2008; OZKAN; KANAT, 2011). Entretanto, a abertura do governo para a transparência ou uma maior participação da sociedade não depende apenas da tecnologia existente, pois vem recebendo uma forte influência do processo histórico e do balanço de forças políticas existentes (PINHO, 2008b).

A transparência governamental mediada por computador apresenta informações em apenas uma direção, do governo para o cidadão, não aproveitando todas as oportunidades oferecidas pela TIC (MEIJER, 2009).

O E-Gov pode ser entendido como a forma em que o governo se relaciona com os cidadãos por intermédio de novas tecnologias, passando a fornecer um melhor acesso à informação e serviços, além de oferecer maiores oportunidades para a sua participação nos processos e nas instituições democráticas (SIAU; LONG, 2004). Pérez, Hernández e Bolívar (2005) asseveram que o termo governo eletrônico tem sido utilizado em referência ao uso da

TIC pelo governo como forma de viabilizar serviços públicos e promover uma maior *accountability*.

Já Pinho (2008b, p.14) aponta que por “[...] governo eletrônico se entende a recorrência a equipamentos e procedimentos de informática e de comunicação eletrônica para disponibilizar informações e serviços para a população de uma dada jurisdição, bem como a adoção desses elementos para melhorar a eficiência do governo”. Norris, Fletcher e Holden (2001) expõem que o uso dessa tecnologia possibilita a oferta da informação e do serviço público de forma ininterrupta, sete dias por semana e 24 horas por dia.

Para Pinho (2008b) a TIC tem feito com que o E-Gov se espalhe, informatizando as atividades internas do governo e possibilitando a comunicação com o público externo: cidadãos, fornecedores, empresas ou outros setores do governo.

A ideia por trás da utilização pelo governo da TIC foi baseada no desenvolvimento dos chamados *e-business* e *e-commerce* pelo setor privado (NAZÁRIO; SILVA; ROVER, 2012), sendo essa transformação na relação entre cidadão e governo chamada de governo eletrônico, E-government ou E-gov (VIEIRA, 2013).

O governo eletrônico também pode ser encarado sob quatro formas distintas de desenvolvimento: “*government-to-customer* (G2C), *government-to-business* (G2B), *government-to-government* (G2G) e *government-to-employee* (G2E)” (SIAU; LONG, 2004, p. 221). Essas vertentes de desenvolvimento representam o portfólio de atuação do E-gov, podendo ser melhor visualizado na Figura 1.

sensibilização para a utilização do serviço através de campanhas de mídia, o que pode aumentar a confiança e a interação com o cidadão.

Para Pinho (2008b), o G2C pode ser visto de forma restrita ou ampliada, podendo o governo oferecer a participação em ideias e posicionamentos, além da disponibilização de produtos e serviços, o que se constituiria na segunda forma. Assim, segundo o autor, passa a forma ampliada a disponibilizar uma postura mais política, devendo ser reforçada a capacidade de participação da população, podendo este além de controlar a administração pública assumir uma postura propositiva.

No que se refere ao cenário brasileiro o governo federal tem priorizado o uso da TIC basicamente para democratizar o acesso à informação pública (VIEIRA, 2013). No mesmo sentido, os portais estaduais, segundo estudo de Pinho (2008b), não tem utilizado a potencialidade da TIC para promover interatividade com a sociedade, ficando os *sites* mais restritos à questão da transparência pública. Para o autor essa situação pode ser fruto de uma cobrança pela sociedade.

Assim, verifica-se que a transparência faz parte do que pode ser oferecido no desenvolvimento do E-gov, apresentando este um conceito mais abrangente, que requer uma maior interação entre o governo e o cidadão, devendo ser melhor observado no cenário nacional. Para Vieira (2013), a implementação do governo eletrônico tende a tornar a gestão mais transparente, facilitando o acesso à informação e o controle social sobre as ações e gastos do governo.

2.5.3 Dificuldades e barreiras para a transparência pública

A transparência e o governo eletrônico como um todo podem melhorar a interação com a sociedade, entretanto, por diversas vezes, as administrações esbarram em barreiras técnicas, organizacionais e culturais que dificultam a sua implementação (WOHLERS, 2008). Meijer (2012) pontua que a dinâmica da transparência governamental é complexa uma vez que envolve tecnologias que mudam rapidamente, diversos atores e valores incertos.

Kaylor (2005) assevera que a implementação de um E-Gov ou de uma transparência pública adequada geralmente encontram maiores dificuldades nos governos locais, os quais por vezes não conseguem acompanhar o progresso tecnológico. Norris, Fletcher e Holden (2001), ao estudarem os governos locais existentes nos Estados Unidos da América (EUA), apontaram que foram encontrados como maiores obstáculos, a falta de tecnologia da

informação e a falta de recursos financeiros e humanos.

García e García (2008), ao analisarem a transparência pública nos países europeus, verificaram que o incremento dos custos e a sobrecarga de trabalho são por vezes apontados como limitadores de uma maior transparência. Prosseguem os autores expondo que a questão do custo da transparência ainda é um tema pouco estudado. Para Piotrowski e Van Ryzin (2007), o alto custo de um governo aberto é uma das principais críticas realizada à transparência governamental. Heald (2006) aborda que a transparência consome recursos e com isso pode impactar na eficiência e na eficácia da administração pública.

Outro ponto que pode dificultar a transparência pública é a cultura do sigilo, existindo por vezes uma maior preocupação em assegurar o sigilo da informação do que facultar o acesso. Para Pinho (2008b) sempre existem áreas de acesso restrito ao público, nem sempre ficando claro o motivo para tal negativa de acesso. Piotrowski e Van Ryzin (2007) abordam que geralmente são alegados como motivos para a restrição de acesso a segurança nacional, a segurança interna e a privacidade pessoal. No mesmo sentido, Norris, Fletcher e Holden (2001) apontam que os municípios norte-americanos geralmente se preocupam bastante com a questão da segurança e da pessoalidade.

De forma crítica, Heald (2012) assevera que a transparência muitas vezes é posta como uma panaceia, onde, no debate público atual é vista como uma solução para a governança corporativa, sendo apresentada como uma virtude pública, se tornando desonroso ou desaconselhável não praticá-la. Entretanto, alguns pontos têm que ser observados, devendo existir a preocupação com a qualidade da informação, com a segurança do estado e com a excessiva politização das decisões.

Para Meijer (2009) é suposto que a transparência por meio informatizado é capaz de melhorar o governo por intermédio de uma maior *accountability*, entretanto, o debate sobre a transparência pública ainda se mostra de forma intensa e acalorada, sendo questionado se a transparência é capaz de entregar todo o benefício que promete, ou pode vir a colaborar para a quebra da credibilidade da administração pública, proporcionando efeitos perversos.

Em que pese alguns motivos para existência do sigilo, se faz necessário que os governos estejam mais dispostos a ter um espírito de abertura da informação à sociedade (PINHO, 2008b). O cenário brasileiro ainda carece de uma mudança formal e cultural para o acesso à informação, pois os governantes ainda tratam as informações como uma prerrogativa dos governantes, tendo como principio o segredo (VIEIRA, 2013).

Nesse sentido, a LAI buscou inverter a lógica existente na administração pública brasileira, deixando claro que o acesso à informação é a regra, devendo a recusa ser

devidamente motivada pela administração, conforme o Art. 11 do referido diploma legal.

Visando a proteção de informações frente a sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade ou do Estado, a LAI, em seu Art. 24, permite uma classificação prévia da informação como ultrassecreta, secreta ou reservada, assegurando um sigilo temporário. Ressalte-se que a classificação da informação em um dos graus de sigilo exige uma decisão motivada pela autoridade classificadora.

Pérez, Hernández e Bolívar (2005) apontam que, no contexto geral, para uma maior transparência, faz-se necessária uma mudança na maneira que as administrações públicas pensam e agem. Contudo a mudança cultural é um processo lento, devendo ocorrer no varejo, ou seja, de pessoa a pessoa (OSBORNE, 2007).

Pinho (2008b), ao analisar os portais dos estados brasileiros, verificou que existe uma resistência histórica à transparência pública, permeando a cultura do sigilo, os mais diferentes partidos e quadros ideológicos. Para o autor, uma transparência mais efetiva utilizando a potencialidade e interatividade permitida pela *internet* só será alcançada com a mudança da cultura política. Nesse sentido, Cinca, Tomás e Terragona (2008) asseveram que a implementação da transparência depende muitas vezes da vontade política dos gestores.

Matias-Pereira (2010, p.47) expõe como as maiores dificuldades em se conseguir um nível de transparência adequado na administração brasileira:

“[...] fragilidade na educação; falta de consciência dos direitos e deveres do cidadão; cultura distorcida da necessidade de sigilo na administração pública; falta de recursos; carência de habilidades específicas no setor público; barreiras tecnológicas, culturais e de conhecimento; e enorme resistência às mudanças por parte dos servidores públicos.”

Assim, diante do exposto, verifica-se que além da dificuldade de acompanhamento da tecnologia e do custo de implantação e manutenção da transparência, observa-se como um das principais barreiras, a existência de uma cultura do sigilo por parte da administração pública, inclusive a brasileira, sendo necessária uma mudança para que se possa gradativamente se atingir uma maior abertura do governo.

2.5.4 Contabilidade e transparência pública fiscal

Hendriksen e Van Breda (2011) reconhecem que a informação é um bem público com muitas das mesmas características de externalidades. Para os autores a informação contábil

deve ser compreensível, oportuna, relevante e confiável.

Pallot (1992) expõe que no desenvolvimento da contabilidade governamental tem sido utilizado o princípio subjacente de controle democrático sobre a utilização dos fundos. Nesse sentido, para García e García (2008), o cidadão como contribuinte, consumidor de serviços públicos e eleitor, deve ser o principal destinatário da informação contábil pública, devendo esta auxiliá-lo a atuar como um mecanismo de controle.

Cheng (1992) aborda que um problema que tem despertado o interesse de pesquisadores da contabilidade governamental diz respeito às escolhas adotadas para a evidenciação contábil. Monfardini (2010) aponta que a contabilidade é a principal ferramenta de controle financeiro, podendo uma ampla divulgação facilitar o exercício da *accountability*, sendo nesse contexto um elemento interessante o uso da *internet* como canal de comunicação.

Bakar e Saleh (2011) expõem que a *internet* tem sido cada vez mais utilizada como veículo de divulgação da informação contábil facilitando a divulgação da informação financeira. Nesse sentido, ao tratar da evidenciação contábil por meio da *internet*, Cinca, Tomás e Terragona (2008) chegam a utilizar o termo *e-disclosure*.

Pérez, Hernández e Bolívar (2005) asseveram que as características fundamentais para uma comunicação governamental financeira em meio digital deve passar pela a integridade das informações contábeis, bem como por características como a pontualidade, a compreensibilidade, a comparabilidade, a relevância e a confiabilidade.

Verifica-se que a compreensibilidade é uma das características importantes a ser perseguida, sendo necessário certo cuidado para que ocorra uma transparência efetiva e não uma transparência ilusória, onde existe a divulgação de informações, mas não existem receptores capazes para processar e utilizar a mesma (HEALD, 2012).

Subjacente à hipótese de prestação de contas deve existir a preocupação com a capacidade de interpretação dos cidadãos e eleitores quanto à informação fiscal, o que por vezes não necessariamente ocorre (WEHNER; RENZIO, 2013). Heald (2012) assevera que se verifica uma indefinição na transparência das despesas públicas, por serem parte de um material técnico complexo frente a compreensão limitada do público. Prossegue o autor afirmando que a despesa pública deve ser visível e compreensível para as comunidades de usuários, necessitando a transparência mais do que a simples produção e distribuição de informação.

Nesse sentido, a LAI aborda em seu Art. 5º a necessidade de utilização de uma linguagem de fácil compreensão, sendo um dever da administração pública buscar a facilitação do acesso e entendimento pelo cidadão. García e García (2008) asseveram que as

informações devem ser acompanhadas de comentários e gráficos que facilitem a interpretação das pessoas que não tem expertise na matéria contábil.

Quanto à comparabilidade, Pérez, Hernández e Bolívar (2005) apontam que deve existir a divulgação voluntária de informações, mas também devem ser disponibilizadas informações formais, ou seja, relatórios padronizados que permitam uma maior comparação entre as entidades. Pinho (2008b) verificou que, a época do seu estudo, a transparência realizada pelos estados brasileiros não apresentavam informações de demonstrativo financeiro, atendo-se a uma divulgação superficial e incompleta, o que parecia indicar que o próprio poder público não acreditava no potencial da divulgação eletrônica.

Outro ponto relevante diz respeito à pontualidade ou mesmo a oportunidade na divulgação da informação contábil, se relacionando este ponto com a questão da atualização da informação nos *sites*. No caso brasileiro, o inciso II do §2º o Art. 2º do Decreto nº 7.185/2010, que regulamentou a Lei Complementar nº101/2001 (conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), expõe o entendimento que toda a informação financeira deve ser disponibilizada no *site* em tempo real, se entendendo como tal, a informação franqueada até o primeiro dia útil seguinte a ocorrência do fato que a gerou. Já o inciso IV do Art. 7º da LAI expõe que a informação deve ser atualizada.

Monfardini (2010) aponta que a utilização da *internet* permite uma maior atualização das informações financeiras, possibilitando que essas sejam tempestivas. Pérez, Hernández e Bolívar (2005) buscam resumir em cinco pontos as principais vantagens da disponibilização da informação financeira por intermédio da *internet*:

- Tornar a informação acessível a um maior número de usuários, a um custo menor;
- Permitir relatórios on-line com atualizações constantes;
- Facilitar o acesso à informação financeira para satisfazer a *accountability* das organizações e as necessidades de avaliação de gestão;
- Dar flexibilidade à estrutura das informações incluídas nas demonstrações financeiras;
- Permitir a introdução de figuras ou elementos que tornam a informação mais atraente e compreensível para os usuários.

Dessa forma, percebe-se como oportuno destacar que a *internet* se configura como um excelente canal para divulgação das informações contábeis, podendo esta ser utilizada para uma maior interação com o cidadão, propiciando uma melhor atualização da informação e uma maior *accountability*.

2.5.5 Transparência e a comunicação mediada por computador

A distinção entre a transparência no retrospecto e transparência em tempo real tem implicações importantes, estando no segundo caso a janela de comunicação aberta para novas informações permanentemente, e não de forma ocasional, o que pode produzir um atraso na comunicação (HEALD, 2012). Entretanto, esse tipo de informação se materializa de forma possível graças ao avanço da TIC, que possibilitou a melhoria do processo de participação, melhorando a capacidade de resposta aos cidadãos. Para Jorge, Pattaro e Lourenço (2011), a TIC possibilitou a administração pública ir mais longe do que promover a eficácia, eficiência e economia, aumentando inclusive a confiança e a participação do público.

Uma perspectiva distinta pode ser obtida por intermédio de Meijer (2009) que estudou a transparência pública com base na perspectiva da relação entre o cidadão e o governo, dividindo a mesma em três grupos: perspectiva pré-moderna, moderna e pós-moderna. Explica o autor que na perspectiva pré-moderna a utilização da comunicação mediada por computador (CMC) é vista como uma ameaça à confiança, diminuindo o contato face a face ou a utilização de outros mecanismos de interação tradicionais.

Na perspectiva modernista, a utilização da CMC é considerada essencial, sendo uma ferramenta para aumentar a confiança, já que existe o canal para o fornecimento de informações objetivas ao público.

Por fim, Meijer (2009) expõe a perspectiva pós-moderna, que valoriza o valor estético da CMC, apontando que não deve existir o domínio de um sistema específico, sendo preferida uma variedade de sistemas que possibilitem uma melhor utilização da informação, ou seja, uma forma mais livre e aberta de comunicação.

Para Meijer (2009), a existência de apenas um canal de comunicação com o cidadão, por intermédio da tecnologia, pode ter o efeito perverso de abalar a confiança no governo, devendo as três perspectivas coexistirem. Assim, deve ocorrer uma transparência mediada por computador que possibilite uma maior abertura de informações, além de existir um canal que permita uma comunicação mais direta e pessoal, podendo assim existir um ambiente que proporcione uma maior confiança por parte do cidadão.

A LAI buscou proporcionar essa interação entre as três perspectivas, colocando a necessidade de um SIC, de um portal e da utilização de uma política de dados abertos para toda administração pública brasileira.

Pinho (2008a) aponta que a CMC está longe de ser universalizada, uma vez que existe a exclusão digital que coloca parte da população sem o acesso a computadores e consequentemente, sem acesso à *internet*. Assim, prossegue o autor expondo que essa deve ser uma preocupação no que se refere à utilização da TIC como forma de aumentar a *accountability*, já que a utilização apenas da *internet* pode vir a excluir parte significativa da população.

Por fim, Cinca, Tomás e Terragona (2008) apontam que cada vez mais a TIC está acessível, além de ser verificado que a *internet* tem barateado a divulgação de informação financeira, devendo ser um caminho a ser cada vez mais trilhado pela administração pública. Para os autores a maior prova disso é a existência de adolescentes que têm blogs cujos conteúdos são, por vezes, maiores do que os de muitos *sites* governamentais de cidades com centenas de milhares de habitantes.

Assim, percebe-se que a TIC gradativamente vem ganhando espaço na administração pública, servindo como uma forma de orientar as relações entre cidadãos e governos (PÉREZ; HERNÁNDEZ; BOLIVAR, 2005). A utilização da *internet* tem se tornado essencial para a transparência pública (MEIJER, 2012), sendo a utilização da CMC essencial dentro das formas de TIC.

2.5.6 Regulação da transparência pública no Brasil

A ideia de que os cidadãos têm direito à informação fiscal e que esta se configura como um direito universal não é nova, remontando desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que em 1789 se configurou como um documento fundamental da Revolução Francesa (WEHNER; RENZIO, 2013).

O acesso à informação pública vai além de uma boa prática administrativa. Conforme afirmado por Vivot (2010), trata-se também de um direito fundamental, uma vez que na dependência deste direito está o exercício de outros direitos. Nesse sentido, conforme aponta o referido autor, diversos normativos internacionais reconhecem o direito à informação como um direito fundamental, tais como a Declaração Universal dos Direitos Humanos, a Declaração Interamericana de Princípios de Liberdade de Expressão, Declaração Americana sobre Direitos e Deveres do Homem, Convenção Americana sobre Direitos Humanos e o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos.

Em que pese a sua notável origem e o seu reconhecimento em diversos documentos internacionais, o direito à informação pública nem sempre é respeitado, devido a falta de

mecanismos ajudem a garantir a divulgação perante os cidadãos, que por muitas vezes ficaram sem ter acesso à informação (WEHNER; RENZIO, 2013).

Um ponto importante a ser verificado é que, geralmente, em regimes democráticos, o acesso dos cidadãos à informação é garantido por lei e, quando esse direito está em jogo, eles podem recorrer a órgãos administrativos especiais para vê-lo cumprido. (JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011). Para Kumar (2003) em alguns países os direitos considerados como básicos para o ser humano adquirem um status legal e constitucional. Assim, o direito das pessoas de saber, analisar e investigar a ação governamental por vezes acaba por se transformar em um direito positivado legalmente (PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007).

Cinca, Tomás e Terragona (2008) apontam que cada vez mais os países tem adotado legislações que visam proteger o direito de acesso à informação, expondo o exemplo da Espanha onde a possibilidade da participação popular foi potencializada na Lei nº 11/2007, havendo expressamente a menção da necessidade de utilização da tecnologia para facilitar a participação do cidadão.

Já nos EUA existiu, por parte do governo central, a edição de algumas iniciativas legislativas em busca de uma maior transparência, a exemplo do *Administrative Procedure Act* (1946), do *Freedom of Information Act* (1989) e do *Whistleblower Protection Act* (1989) (PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007).

Em relação aos EUA, Lewis (2011) aborda que o desenvolvimento se deu em ciclos políticos de aproximadamente uma década. Para o referido autor, a transparência passiva tornou-se bem estabelecida na década de 1980 (*Freedom of Information Act* - FOIA), sendo a utilização de meios eletrônicos reforçada na década de 1990 (E-FOIA) e a aplicação de uma maior interatividade com a utilização do conceito de E-Gov na década de 2000.

Estudando a transparência pública em municípios portugueses, Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) ponderam que existe um isomorfismo mínimo de transparência, que claramente está associado ao exigido por lei, no entanto, a lei não aborda questões de visibilidade, nem o modo de entrega das informações, deixando espaço para que os municípios desenvolvam práticas diferentes. Dessa forma, mesmo existindo uma legislação, deverá existir um grau de transparência distinto para cada ente da federação brasileira, havendo a possibilidade de uma melhor apresentação do conteúdo ou mesmo divulgações voluntárias.

Ingram (1984) aponta que a evidenciação contábil geralmente é mais afetada pelas demandas do público alvo do que por uma legislação vigente. Já Wehner e Renzio (2013) chegam a duvidar sobre uma melhora na divulgação orçamentária e financeira sem a

existência de uma maior demanda e interesse pelos cidadãos e eleitores.

Já Keohane (2003) aponta que estando numa era democrática, devem existir regras que se apoiem em princípios democráticos e respaldem o contexto vivido. Assim, verifica-se que a existência de uma norma pode ser tomada como primeiro passo para a validação do direito de acesso à informação, fornecendo uma diretriz básica que guie a transmissão de informação financeira e diminuindo possíveis conflitos sociais (GARCÍA; GARCÍA, 2008).

Por outro lado, a existência de uma norma não garante a abertura de informações, se faz necessário que exista uma mudança de cultura onde passe a atuar o governo com a consciência que deve o público participar das decisões coletivas passando a buscar uma cultura de abertura (STIGLITZ, 1999).

Para Campos (1990, p. 41), um traço marcante do Brasil é a “[...] abundância de leis e regulamentos aprovados, porém nunca obedecidos [...]”. Nesse sentido, faz-se interessante verificar que os países com o regime jurídico baseado no *civil law*, geralmente, estão associados com níveis mais baixos de transparência financeira (WEHNER; RENZIO, 2013).

Analizando a divulgação de informações financeiras pelos municípios brasileiros até o exercício de 2009, Ribeiro e Zuccolotto (2012) apontam que mais de 20% da sua amostra não enviavam dados para a divulgação pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e apenas 46,20% dos municípios apresentavam informações financeiras em seus *sites*. Nesse cenário, alertam os autores (2012, p. 53) que “este fato demonstra a importância de existência de legislação tornando compulsória a divulgação dos dados sobre a administração dos recursos públicos no Brasil”.

No Brasil, o direito de acesso à informação assume um caráter constitucional, restando expresso desde a promulgação da nossa carta magna (1988) no inciso XXXIII do Art. 5º.

“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.”

Apesar de constitucional, a regra de acesso à informação permanecia no ordenamento jurídico com eficácia contida, necessitando da regulamentação por um dispositivo legal. O dispositivo constitucional não especifica qual o prazo que as informações devem ser concedidas ou mesmo a forma como se deve proceder ao envio. No mesmo sentido, o inciso

II do § 3º do Art. 37 da nossa Constituição Federal (1988) dispõe que uma lei disciplinará o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos do governo.

Mesmo existindo anteriormente normas que já disciplinavam a divulgação de algumas informações governamentais, um maior avanço pode ser verificado com as promulgações da Lei Complementar nº 131/2009 e da Lei nº 12.527/2011, denominada de Lei de Acesso à Informação.

A Lei Complementar nº 131/2009, que alterou a LRF, disciplinou a parte de transparência ativa, passando a figurar no inciso II do Parágrafo único do Art. 48 da LRF a exigência de que toda a administração pública disponibilize informações financeiras e orçamentárias, em tempo real, por meio eletrônico de amplo acesso público. Ajudando nessa regulamentação, posteriormente foi publicado o Decreto nº 7.185/2010, o qual dispôs que tempo real será considerado o primeiro dia útil após o fato que deu origem a informação. Além dessa regra, esclareceu o referido decreto que a divulgação por meio eletrônico será entendida como a divulgação pela *Internet*.

A regulamentação mais abrangente ocorreu no dia 16/11/2011 com a promulgação da Lei nº 12.527/2011, LAI, que veio a disciplinar como devem ser tratados os pedidos de informação feitos à administração pública brasileira (transparência passiva), além de reforçar os preceitos de uma divulgação ativa. No sentido da transparência ativa, a LAI limitou a sua exigência para municípios acima de 10.000 habitantes, devendo ser respeitada as exigências trazidas pela LRF, quanto à divulgação de informações orçamentárias e financeiras.

A Lei Complementar nº 131/2009 inseriu também o Art. 73-B na LRF, estabelecendo uma gradação de tempo para que a administração pública brasileira pudesse se adequar a exigência da transparência ativa.

“Art. 73-B. Ficam estabelecidos os seguintes prazos para o cumprimento das determinações dispostas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e do art. 48-A:

I – 1 (um) ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes;

II – 2 (dois) anos para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes;

III – 4 (quatro) anos para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes.”

A Lei Complementar nº 131/2009, foi promulgada no dia 27/05/2009, sendo publicada no Diário Oficial da União (DOU), apenas no dia seguinte. Assim, diante do princípio da publicidade, no dia 28 de maio de 2013, passou a existir a obrigatoriedade de disponibilização de informações financeiras e orçamentárias na *internet* e em tempo real para a União, todos os estados e municípios brasileiros, devendo ser cumprida por todos os poderes e pela administração direta e indireta.

Para Jones e Xiao (2004), a *internet* propicia uma transparência com a entrega de informações em tempo real e em relatórios não agregados, podendo a informação ser disponibilizada num formato livre. Nesse sentido, deve-se buscar a política de dados abertos, onde as informações possam ser fornecidas para que os usuários, podendo ser baixadas e utilizadas no próprio computador do usuário, sem a necessidade da aquisição de *softwares* específicos (PÉREZ; HERNÁNDEZ; BOLÍVAR, 2005). Meijer (2009) expõe que o computador pode lidar com dados mal estruturados em formato de texto, mas eles foram projetados para lidar com informações quantitativas estruturadas.

Nazário, Silva e Rover (2012, p. 181) abordam que “[...] o movimento de dados abertos trouxe o conceito de Governo Aberto, como uma forma de comunicação aberta e permanente entre governo e comunidade.”.

Assim, buscando adequar a administração brasileira a essa realidade, restou disposto no § 3º do Art. 8º da LAI a necessidade da transparência ativa no formato aberto e em linguagem acessível por máquina.

De acordo com Pinho (2008b), a existência de uma lei é fundamental pois os governos não tendem a se abrir com a preocupação de uma melhor *accountability*, obrigando o dispositivo legal a iniciar essa abertura para a participação popular. Já Vieira (2013) aponta que os mecanismos de transparência tendem a induzir uma maior participação e mudança de comportamento, estimulando uma abertura posterior além da norma.

Nesse contexto, verifica-se a necessidade de uma mudança de cultura na administração pública, bem como na população brasileira, podendo servir a recente legislação como passo inicial rumo ao acesso à informação pública. Ressalte-se, no entanto, que se faz importante a divulgação desse direito junto a população, a fiscalização quanto ao cumprimento legal pelos governos, além do incentivo para que ocorra o acompanhamento da gestão pública pelo cidadão.

Para Nazário Silva e Rover (2012), a Lei Complementar nº 131/2009 funciona no sentido de aumentar a transparência da gestão pública sendo uma boa medida em busca de um governo aberto. Nesse contexto, buscaram os autores analisar o Portal da Transparência do

Governo Federal, apontando que essa iniciativa atende às exigências da Lei Complementar nº 131/2009, mesmo existindo a necessidade de uma melhoria da linguagem para o público leigo em assuntos da administração pública.

Verificando o cenário da transparência ativa nos governos estaduais brasileiros em um momento anterior a promulgação da Lei Complementar nº 131/2009, Pinho (2008b) apontou que as informações financeiras disponibilizadas geralmente se referiam a exercícios anteriores, parecendo indicar que é mais fácil e menos comprometedor falar do passado do que do presente.

Assim, diante do exposto, verifica-se que a Lei Complementar nº 131/2009 vem trazendo uma reforma na transparência pública do Brasil, sendo necessário investigar o seu cumprimento, bem como verificar as práticas utilizadas pelos entes públicos no momento que a referida legislação alcançou a sua vigência plena.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

Quanto à tipologia, a pesquisa classifica-se como empírica, que segundo Martins (1994) refere-se às abordagens que privilegiam estudos práticos tendo um caráter técnico, restaurador e incrementalista, além de apresentar uma preocupação com a relação causal entre as variáveis.

A pesquisa foi desenvolvida por meio de uma abordagem hipotético-dedutiva, privilegiando a construção de hipóteses por meio de observações em estudos anteriores, as quais serão testadas em vista da resolução do problema proposto. Segundo Prodanov e Freitas (2013, p.32), “o método hipotético-dedutivo inicia-se com um problema ou uma lacuna no conhecimento científico, passando pela formulação de hipóteses e por um processo de inferência dedutiva, o qual testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos pela referida hipótese”.

Para Lakatos e Marconi (2010) no processo hipotético-dedutivo devem existir observações baseadas em uma hipótese, que foi construída com base em expectativas inatas, ou seja, frutos de teorias ou experiências anteriores. Neste trabalho, estudaram-se seis hipóteses explicativas para a transparência ativa fiscal nos municípios brasileiros, baseando-se as mesmas em estudos anteriores realizados.

Quanto à forma de estudo, classifica-se este trabalho como uma pesquisa descritiva,

passando a se descrever o fenômeno estudado por meio de pesquisas documental, bibliográfica e de campo. Para Barros e Lehfeld (2007, p.84) a pesquisa descritiva “[...] procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, causas, relações e conexões com outros fenômenos”. Para os autores a pesquisa de campo caracteriza-se por buscar uma coleta de dados por meio de uma técnica, explorando e observando o fenômeno estudado.

Assim, além da pesquisa em livros, artigos e da utilização de dados de entidades governamentais, que caracterizam a pesquisa bibliográfica e documental, buscou este estudo a produção de uma informação relativa ao Índice de Transparência Pública, utilizando uma métrica previamente estabelecida, o que o caracteriza também como uma pesquisa de campo.

Em termos de procedimentos utilizados, foram adotados os métodos comparativo e estatístico, norteados pela execução do estudo de forma quantitativa. Segundo Lakatos e Marconi (2010), o método estatístico geralmente vem acompanhado de outro para sua execução. Para as autoras, pode ser considerado um método comparativo o estudo que se utiliza da comparação entre indivíduos e grupos, buscando o nível de explicação para certos fenômenos.

Um problema que deve ser observado se dá quanto à seleção da amostra, que para fins de análise estatística deve ser probabilística e aleatória, podendo assim representar o universo estudado (LAKATOS; MARCONI, 2010). Nesse sentido, faz-se importante verificar que este trabalho baseou-se em uma amostra probabilística selecionada de forma aleatória por intermédio de sorteios públicos realizados pela CGU.

3.2 Universo e amostra da pesquisa

3.2.1 Método de seleção da amostra (aleatoriedade)

O universo da pesquisa engloba o conjunto de municípios brasileiros (5.564), onde todos se encontram obrigados pela Lei Complementar nº 131/2009 a manter um nível mínimo de transparência ativa fiscal. Para obtenção da amostra buscou-se uma seleção probabilística aleatória estratificada, sendo aproveitados os sorteios realizados pela Controladoria Geral da União quando da realização do Programa de Fiscalização por Sorteio Público.

Segundo Agreti e Finlay (2012), a amostra estratificada divide a população em estratos, sendo a seleção realizada de acordo com esses grupos e um método de seleção amostral muito útil para as ciências sociais. Dessa forma, conforme realizado por Ribeiro e

Zuccolotto (2012), utilizou-se os estados como estratos para dividir a amostra, conseguindo representar todas as unidades federativas existentes no Brasil.

Visando a escolha dos entes a serem pesquisados, utilizou-se como forma de seleção o Programa de Fiscalização por Sorteio Público da CGU, o qual é operacionalizado com a seleção de municípios com menos de 500 mil habitantes, ocorrendo o sorteio com os mesmos equipamentos que são utilizados nos concursos prognósticos realizados pela Caixa Econômica Federal, o que se pode considerar um bom método de seleção aleatória dos municípios.

Para realização do sorteio é designada uma quantidade de municípios a serem sorteados em cada estado, sendo os municípios organizados em ordem alfabética e numerados de forma sequencial. Posteriormente, realiza-se o sorteio para cada estado, onde três globos são utilizados com os números necessários para que se realize a seleção da centena, dezena e da unidade, formando um número que represente um dos municípios.

Iniciado em 2003, o programa, até meados do exercício de 2013, encontrava-se na sua 38ª edição, onde na primeira e segunda edição do sorteio foram fiscalizados apenas 5 e 26 municípios respectivamente. A partir da terceira edição passou a se sortear 50 municípios por edição, aumentando esse número para 60 municípios a partir da décima edição (CGU, 2012). Ao total, mesmo com algumas repetições, foram sorteados mais de 2000 municípios para a fiscalização.

Sabendo que o Brasil apresenta apenas 37 municípios com mais de 500.000 habitantes e que desses 19 são capitais de estados, passou-se a incluir na amostra todas as capitais dos estados brasileiros, como forma de representação dos municípios maiores. A inclusão das capitais também se justifica pela importância no contexto econômico e social que as mesmas assumem na realidade de cada estado.

3.2.2 Escolha dos municípios da amostra

Na revisão bibliográfica realizada por Bakar e Saleh (2011) que levou em consideração artigos que estudaram os incentivos para a divulgação de informações financeiras no setor público, observou-se que os estudos se embasam em amostras com tamanhos bem distintos, variando entre 12 e 544 observações, apresentando as amostras uma média de 158 unidades observadas. Nesse contexto, os dois países com maior número de estudos são a Espanha e o EUA, sendo que este último tem amostras maiores, devido a sua extensão territorial.

Fonseca e Martins (1995) apontam que para o dimensionamento do tamanho de uma amostra que pretenda representar uma variável nominal ou ordinal com uma população finita deve se utilizar da Equação 1. No mesmo sentido, Santos (2013), em um *site* específico para cálculo amostral, propõe a utilização da mesma fórmula. Ribeiro e Zucolotto (2012), ao dimensionarem a amostra dos municípios para o estudo da transparência governamental, também utilizaram o mesmo procedimento, apontando ser esta a fórmula a mais apropriada para estudos que tenham uma população inferior a 100.000 observações. Assim, visando o dimensionamento da amostra deste estudo utilizou-se a seguinte fórmula (Equação 1):

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{Z^2 \cdot p \cdot (1 - p) + e^2 \cdot (N - 1)} \quad (1)$$

em que:

n = amostra calculada

N = população

Z = variável normal padronizada associada ao nível de confiança

p = verdadeira probabilidade do evento

e = erro amostral

Utilizando um intervalo de confiança com 95%, o que nos oferece um valor crítico para a variável normal padronizada de 1,96 e adotando uma margem de erro máximo amostral de 5%, diante da fórmula apresentada passou-se a ter uma necessidade de utilizar no mínimo 360 observações na amostra, para que se possa ter uma boa representação da população. Esse número significa 6,47% da população total.

Assim, sendo o Brasil, um país de grandes dimensões composto por 26 estados, utilizou-se como meta a verificação de um percentual superior a 6% da quantidade de municípios de cada estado da federação, adequando essa quantidade de acordo com a edição do sorteio de municípios utilizada.

Como forma de seleção foram utilizadas as edições do sorteio de forma decrescente, ou seja, selecionando os municípios a partir último sorteio, passando para as edições mais recentes até atingir um total de 6% da quantidade de municípios de cada estado. Devido à quantidade de 6% dos municípios de cada estado não coincidir, na maioria dos casos, com o número exato de municípios selecionados nas edições de sorteio utilizadas, passou-se a

contemplar todos os municípios da última edição selecionada, adicionando todos os municípios, respeitando o sorteio realizado.

Dessa forma, caso faltasse apenas um município para atingir os 6%, mas no estado a cada edição fossem sorteados três municípios, inseriu-se, na amostra, os três municípios da edição, aumentando o total de municípios na amostra. Foram selecionados municípios sorteados entre as 30ª e 38ª edição do sorteio público, o que compreende sorteios realizados entre outubro de 2009 e março de 2013.

Existiu ainda a preocupação em se ter uma quantidade suficiente de municípios que representassem os mais variados tamanhos da população. O IBGE, quando da divulgação de informações demográficas, utiliza-se de sete classes para melhor demonstrar os dados municipais, no que se refere ao tamanho populacional. Vislumbrando que a amostra apresentasse pelo menos 5% dos municípios de cada classe utilizada pelo IBGE, incluiu-se na amostra qualquer município acima de 50.000 habitantes que tenha sido selecionado em um dos cinco últimos sorteios realizados (da 34ª a 35ª edição) e que por ventura não tivesse sido ainda incluído na amostra.

Assim, passa a amostra a ser distribuída conforme exposto na Tabela 1.

Tabela 1 – Distribuição da amostra.

ESTADO	NÚMERO DE MUNICÍPIOS	AMOSTRA A 6%	EDIÇÃO SORTEIO E ADIÇÕES	CAPITAL	TOTAL AMOSTRA	%
AC	22	1	0	1	2	9,09%
AL	102	6	1	1	8	7,84%
AM	62	4	0	1	5	8,06%
AP	16	1	1	1	3	18,75%
BA	417	25	1	1	27	6,47%
CE	184	11	2	1	14	7,61%
ES	78	5	0	1	6	7,69%
GO	246	15	1	1	17	6,91%
MA	217	13	1	1	15	6,91%
MG	853	51	6	1	58	6,80%
MS	78	5	0	1	6	7,69%
MT	141	8	1	1	10	7,09%
PA	143	9	2	1	12	8,39%
PB	223	13	0	1	14	6,28%
PE	185	11	2	1	14	7,57%

PI	224	13	0	1	14	6,25%
PR	399	25	0	1	26	6,27%
RJ	92	6	0	1	7	7,61%
RN	167	10	1	1	12	7,19%
RO	52	3	0	1	4	7,69%
RR	15	1	0	1	2	13,33%
RS	496	29	2	1	32	6,65%
SC	293	18	0	1	19	6,48%
SE	75	5	1	1	7	9,33%
SP	645	39	1	1	41	6,36%
TO	139	8	0	1	9	7,19%
TOTAL	5564	334	24	26	384	6,90%

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 1 demonstra a utilização dos sorteios como forma de atingir um percentual superior a 6% da população total de municípios, sendo, em todos os estados selecionada uma amostra que ultrapassasse esse percentual. Assim, a seleção amostral resultou na separação de 384 municípios brasileiros, escolhidos de forma aleatória.

A amostra apresenta uma quantidade superior ao dobro de casos apontados como média amostral no levantamento bibliográfico realizado por Bakar e Saleh (2011), sendo que os 384 municípios representam 6,90% do universo de municípios brasileiros.

Utilizando a distribuição sugerida pelo IBGE em seu *site*, quando da análise da quantidade populacional na divulgação do Censo de 2010, estaria a amostra distribuída conforme a Tabela 2.

Tabela 2 – Distribuição da amostra em relação à população (IBGE).

FAIXA	TOTAL	% DA CLASSE	AMOSTRA	% DA AMOSTRA POR CLASSE	% DA AMOSTRA TOTAL
1 - Até 5.000	1301	23,38%	89	6,84%	23,18%
2 - De 5.001 até 10.000	1212	21,78%	78	6,44%	20,31%
3 - De 10.001 até 20.000	1401	25,18%	90	6,42%	23,44%
4 - De 20.001 até 50.000	1043	18,75%	62	5,94%	16,15%
5 - De 50.001 até 100.000	325	5,84%	21	6,46%	5,47%
6 - De 100.001 até 500.000	245	4,40%	25	10,20%	6,51%
7 - Maior que 500.000	37	0,66%	19	51,35%	4,95%
Total Geral	5564	100,00%	384	6,90%	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Cada faixa apresentada aponta a distribuição dos municípios em frente ao número de habitantes, segundo o Censo de 2010 (IBGE), estando apenas os municípios que possuem uma população entre 50.001 e 100.000 habitantes, representados por uma quantidade inferior a 6% do seu universo. Entretanto, ressalte-se que essa classe representa apenas 5,82% dos municípios brasileiros. Um maior percentual amostral pode ser observado também para os municípios com população acima de 500.000 habitantes, o que pode ser justificado pela maior representatividade econômica desses, além da possibilidade de uma melhor análise estatística, com um número maior de observações.

Outra forma de verificar a distribuição da amostra diante do tamanho do município pode ser realizada considerando a distinção realizada pela LC nº 131/2009, quando da promulgação dos prazos para que a norma entrasse em vigência. Assim, pode-se dividir em três grupos a amostra selecionada, conforme a Tabela 3.

Tabela 3 – Distribuição da amostra em relação à população (LC nº 131/2009).

FAIXA	TOTAL DE MUNICÍPIOS		AMOSTRA		% DA AMOSTRA TOTAL
	N	%	N	%	
1 - Até 50.000	4957	89,09%	319	6,44%	83,07%
2 - De 50.001 até 100.000	325	5,84%	21	6,46%	5,47%
3 - Maior que 100.000	282	5,07%	44	15,60%	11,46%
Total Geral	5564	100,00%	384	6,90%	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Dessa forma, verifica-se mais uma vez que a amostra contempla mais de 6% de cada classe de população, mostrando-se ainda bem distribuída, de acordo com as classes propostas. Ressalte-se mais uma vez que o maior percentual dos municípios acima de 100.000 habitantes deve-se a inclusão de todas as capitais de estados na amostra, tendo em vista a relevância das mesmas em termos de população e produção.

O somatório da população dos municípios integrantes da amostra é de 51,3 milhões de habitantes, o que representa 26,9% de toda a população brasileira apontada no Censo de 2010. Além disso, somando o PIB desses municípios pode se verificar um total de R\$ 1.256 bilhões, se configurando 33,3% do PIB total do país apontado em 2010. Dessa forma, a amostra buscou contemplar os mais diferentes municípios quanto ao tamanho da população e realidade econômica, analisando todas as regiões do país. A amostra em questão é composta por municípios que representam mais de 1/4 de toda a população e quase 1/3 do que economicamente é produzido no Brasil, mesmo se configurando em apenas 6,9% do total de

municípios.

3.3 Construção das hipóteses de pesquisa

Bakar e Saleh (2011) conseguiram identificar 150 variáveis que foram utilizadas para estudar os determinantes da divulgação voluntária de informações por entidades do setor público. Posteriormente, buscaram sintetizar os dados utilizados nesses estudos por similaridade, encontrando 27 tipos de variáveis que, de forma geral, se relacionavam a fatores sociais, demográficos, econômicos ou políticos.

Ingram (1984) aponta, por sua vez, que em estudos anteriores conseguiu-se verificar a relação de dez variáveis com a melhor evidência da informação contábil: competição política, urbanização, renda per capita, nomeação do gestor, seleção do contador, seleção do auditor, a circulação de jornais, receita própria per capita, salários do gestor e salários do contador. Cheng (1992) expõe que as descobertas vindas da ciência política apontam para uma relação positiva entre a divulgação de informações contábeis e as variáveis relacionadas à urbanização, renda, educação e competição política.

Mitchel (2011) aponta que várias forças sociais e políticas impactam no tipo de política de transparência que será adotada. Nesse sentido, Wohlers (2008), ao estudar os municípios americanos, encontrou correlação com os níveis socioeconômicos e o tamanho da população. Já Lopez, Martinez e Oliva (2011) encontraram relação entre os fatores econômicos e políticos, no que se refere aos municípios espanhóis.

Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) afirmam que os determinantes da transparência fiscal basicamente são definidos pelo grau de interesse dos cidadãos e pela disposição dos governos em divulgar informações. Nesse sentido, prosseguem os autores, expondo que geralmente é averiguado o interesse dos cidadãos por intermédio da avaliação de fatores sociais, demográficos e econômicos, enquanto a disposição dos governos tem seu estudo relacionado a fatores de contexto, incluindo a competição política e condição financeira.

Diversos estudos (LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001; HAMEED, 2005; ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; CASSELL; PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007; WOHLERS, 2008; GALERA *et al*, 2011; JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011; LOPEZ; MARTINEZ; OLIVA, 2011; MULLALY, 2012; SANCHEZ; ACEITUNO; DOMÍNGUEZ, 2013; WEHNER; RENZIO, 2013) demonstram que o estudo das variáveis explicativas da transparência pública geralmente se norteia por fatores sociais, econômicos, políticos e demográficos. Bakar e Saleh (2011) ainda expõem que geralmente busca-se o estudo da

transparência pública em relação aos municípios, por apresentarem estes entes uma atuação mais próxima do cidadão.

Ressalte-se que apesar dos estudos demonstrados, Wehner e Renzio (2013) abordam que, mesmo sendo um assunto cada dia mais estudado, existe ainda um número muito pequeno de pesquisas que se preocupam em explorar os determinantes da transparência fiscal. Para os autores, trata-se de um fato desconcertante, haja vista que existe quase um consenso quanto ser a transparência fiscal algo desejável, devendo existir de forma posterior o questionamento de como obtê-la.

Assim, diante do exposto e com base nos estudos apontados, pretende-se utilizar as variáveis Urbanização, Educação, Idade, Renda *per Capta*, Receita Tributária e Competição Política, para tentar explicar o grau da transparência fiscal ativa disponibilizada pelos municípios brasileiros. Dessa forma, foram selecionadas variáveis de acordo com o exposto a seguir.

3.3.1 Urbanização (URB)

Ingram (1984) apontou que eleitores organizados geralmente tendem a monitorar e exigir mais informações do governo. Assim, estudando a contabilidade dos estados que compõem os EUA, verificou que a urbanização é um dos fatores que influencia positivamente na disponibilização de mais informações contábeis.

Laswad, Fisher e Oyelere (2001) buscaram, por sua vez, comparar as informações financeiras disponibilizadas voluntariamente pelas cidades, regiões e distritos da Nova Zelândia, já que teoricamente as cidades teriam, em seus conselhos, um maior número de representantes de uma área metropolitana. Nesse contexto, verificaram que a urbanização influencia na disponibilização de informação financeira.

Kaylor (2005), estudando a evolução do E-Gov nos governos locais dos EUA, verificou que os municípios mais rurais estão cada vez mais apresentando uma defasagem em relação aos municípios mais urbanos, demonstrando existir uma relação positiva entre a urbanidade e a utilização da *internet* como forma de interação com o cidadão.

No mesmo sentido, Cassel e Mullaly (2012) investigaram a existência de uma relação positiva entre a população urbana e a existências de *sites* governamentais nos municípios norte-americanos. Os autores explicam que os cidadãos em áreas urbanas geralmente são capazes de fazer maior uso dos *sites* governamentais, haja vista a maior conectividade nas áreas urbanas.

Dessa forma, pretende-se investigar a variável Urbanização dos municípios brasileiros, apresentando-se a seguinte hipótese:

H_1 - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a taxa de urbanização dos municípios.

Para analisar essa hipótese será utilizado como métrica o percentual da população residente na área urbana, conforme estudo realizado por Cassel e Mullaly (2012). Os dados utilizados serão obtidos no resultado do Censo de 2010, realizado pelo IBGE.

3.3.2 Idade (IDA)

Piotrowski e Van Ryzin (2007) afirmam que as pessoas mais idosas geralmente são mais favoráveis à existência de uma transparência fiscal, estando a idade significativamente relacionada com a demanda para que o governo disponibilize informações nos seus *sites*. Entretanto, os autores demonstram que os cidadãos mais idosos tendem a solicitar menos informações e documentos, provavelmente por demonstrarem uma maior dificuldade de utilização da *internet*.

Cassell e Mullaly (2012) também apontam que as pessoas mais idosas, geralmente, apresentam uma maior dificuldade para lidar com as ferramentas relacionadas à *internet*, além de existir um maior envolvimento do público mais jovem no que se refere à política local, passando a existir uma maior pressão para uma operacionalização por intermédio dos *sites* governamentais. Entretanto, mesmo estudando a hipótese de uma relação inversa entre a idade média da população e a disponibilização de *sites*, concluem os autores pela não existência de uma relação significativa entre a transparência e a idade, no cenário dos municípios norte-americanos. No mesmo sentido, Pinho (2008a) adverte que a capacidade de operar e entender os dados são pontos essenciais, apresentando uma maior dificuldade pelas pessoas mais idosas.

Galera, Rodriguez e Gómez (2011) verificaram que existe uma associação positiva entre a busca de informações pela *internet* e o público mais jovem, utilizando como *proxy* o percentual da população entre 18 e 65 anos.

Assim, diante das pesquisas já realizadas investigando a idade como um dos fatores determinantes da transparência pública, faz-se importante essa verificação frente à realidade brasileira, tornando-se oportuno investigar a seguinte hipótese:

H₂ - O nível de transparência fiscal ativa tem uma relação inversa com a idade da população.

A média etária da população municipal será obtida com base nos dados do Censo 2010, disponibilizados pelo IBGE, sendo utilizado como *proxy*, conforme realizado nos estudos de Piotrowski e Van Ryzin (2007) e Cassell e Mullaly (2012).

3.3.3 Educação (EDU)

Piotrowski e Van Ryzin (2007) discorrem que a educação é um dos fatores potenciais que devem ser estudados como determinante para as demandas de uma maior transparência pública. Para os autores, quanto maior o nível de escolaridade da população, maior a sua capacidade de cobrança do governo e, por consequência, maior a transparência governamental.

Cassell e Mullaly (2012), ao estudarem os municípios dos EUA, encontraram evidências de que quanto mais educada e urbana for a população, maior a possibilidade da existência de um sítio eletrônico. Para os autores, quanto melhor a educação da população, maior a probabilidade da utilização de *sites* sofisticados.

Na mesma linha, Siau e Long (2004) argumentam, com base na teoria do Capital Humano, que a educação é um dos determinantes importantes de desenvolvimento do governo eletrônico. Wohlers (2008) analisa os *sites* dos estados americanos quanto à utilização e disponibilização do E-Gov e aponta que o nível de sofisticação dos *sites* está significativamente relacionado ao nível de escolaridade da população residente.

Cinca, Tomás e Terragona (2008) estudaram se o ambiente influencia a divulgação voluntária de informações financeiras em 92 municípios espanhóis, e apontam que as localidades que uma população com maior número de anos de estudos tendem a apresentar *sites* com mais informações.

Como estudos anteriores demonstram que uma maior transparência frente ao nível educacional da população, torna-se oportuno investigar a seguinte hipótese:

H₃ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com o nível de educação do município.

Piotrowski e Van Ryzin (2007) e Cassell e Mullaly (2012) utilizaram o número percentual de licenciados em universidades como *proxy* para educação. Já Cinca, Tomás e Terragona (2008) utilizaram como *proxy* a quantidade média de anos de estudo da população

municipal.

Assim, tendo em vista a limitação de dados, quanto aos anos de estudos da população brasileira, para investigar esta hipótese utilizou-se a mesma *proxy* empregada por Piotrowski e Van Ryzin (2007) e Cassell e Mullaly (2012), ou seja, o percentual de residentes com nível superior no município.

3.3.4 Renda per capita (PIB)

Em estudo realizado para o FMI, Hameed (2005) buscou estudar a realidade da transparência fiscal de 57 países, observando que as nações que apresentavam uma maior renda *per capita*, geralmente apresentavam uma maior transparência. Para o seu estudo o autor utilizou como *proxy* para a variável renda, o PIB *per capita* das nações.

Ingram (1984) aponta que entre os fatores que influenciam as práticas de divulgação da contabilidade governamental dos estados norte-americanos, encontra-se a renda *per capita*. De forma contrária, Cassell e Mullaly (2012) abordam que, em teoria, os cidadãos que apresentam uma maior renda *per capita* deveriam ter mais acesso à *internet* e serem mais propensos a exigirem serviços nos *sites* governamentais, entretanto, não encontraram uma relação significativa entre essa demanda e a renda. Tanto Ingram (1984), como Cassell e Mullaly (2012), utilizaram como *proxy* a renda familiar média, fornecida pelo Censo dos EUA.

Por sua vez Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) investigaram a transparência dos municípios italianos e portugueses, não verificando uma relação explicativa estatisticamente significativa em relação à renda. Ressalte-se que os autores utilizaram como *proxy* a quantidade de habitantes com residência própria nos municípios, agindo de forma distinta ao estudo anterior apresentado. Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) argumentam que as pessoas que têm residência própria tendem a se estabelecer na localidade e pagam impostos sobre a propriedade, apresentando uma maior predisposição para se envolverem em assuntos locais.

Piotrowski e Van Ryzin (2007) apontam que, em relação aos governos locais dos EUA, a renda está relacionada com uma maior demanda por transparência. Os autores também usaram como *proxy* a quantidade de habitantes com residência própria nos municípios.

Cinca, Tomás e Terragona (2008) asseveram que quanto maior a renda do cidadão, maior deve ser o seu compromisso sócio-político, passando a exercer uma maior influência

para a transparência. Analisando a divulgação de relatórios financeiros de forma voluntária em *sites* governamentais, os autores abordam que o nível de acesso está relacionado à renda do cidadão, corroborando com a hipótese de que uma maior renda influencia no *e-disclosure*. O estudo utilizou informações relacionadas à renda familiar média na Espanha, disponibilizada pelo Censo daquele país.

Siau e Long (2004) buscaram realizar uma pesquisa quanto aos fatores que impactam o desenvolvimento do E-Gov, baseando-se em dois indicadores que traduziam o fator da tecnologia e o fator social. No estudo do fator social demonstraram a possibilidade de uma associação entre o maior desenvolvimento dos sítios eletrônicos e a renda média *per capita*. Para os autores, recursos governamentais e da sociedade podem ser simplesmente medidos por índices econômicos, podendo a renda utilizar-se do PIB para a sua representação.

Assim, diante dos estudos apresentados verifica-se importante a análise da seguinte hipótese:

H₄ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a renda *per capita* existente nos municípios.

Entendendo existir, na realidade brasileira, diversos programas que propiciam a distribuição de residências pelo poder público, verifica-se a possibilidade da *proxy* de residência própria não representar necessariamente a renda da população. Assim baseando-se nos estudos de Siau e Long (2004) e Hameed (2005), utilizou-se como *proxy* da renda *per capita* municipal, o PIB *per capita*, calculado pela divisão do total do PIB pela quantidade de pessoas residentes no município. Os dados relativos ao PIB foram coletados junto ao IBGE.

3.3.5 Receita Tributária (REC)

Wehner e Renzio (2013) descrevem que os governos tendem a ser mais responsáveis quando dependem da tributação dos seus próprios cidadãos para obtenção das receitas, estando também os cidadãos mais propensos a exigir essa responsabilização.

Ingram (1984) verificou que a Receita Própria *per capita* é um dos fatores que influenciam em uma melhor divulgação da informação contábil. Para realizar a verificação o autor utilizou como *proxy* a receita municipal retirando as transferências intergovernamentais.

Jorge, Pattaro e Lourenço (2011) observam que se a independência financeira é alta, isso significa uma responsabilidade acrescida para dar aos cidadãos explicações sobre onde e como está se gastando tais receitas, mas também se a receita própria é baixa isso exige um

maior acompanhamento por parte dos cidadãos, demonstrando que o sinal de uma possível relação não é um assunto fácil. Mesmo assim, os autores optaram por investigar a relação com uma associação positiva, não encontrando, todavia, nenhuma influência da independência financeira do município em relação à transparência fiscal nos municípios italianos e portugueses.

Interessante ressaltar que, o estudo de López, Martínez e Oliva (2011) analisa a transparência fiscal de 100 municípios espanhóis, utilizando a receita total e as transferências de governos superiores como variáveis, sendo constatadas que ambas estão positivamente relacionadas a uma maior divulgação de informações financeiras. Esse fato não necessariamente se posiciona de forma contrária em relação à hipótese de uma relação significativamente positiva entre a transparência e a receita própria recebida, mas demonstra a importância das variáveis econômicas dentro do processo explicativo da transparência fiscal. Kaylor (2005) aponta que cada vez mais o desenvolvimento tecnológico dos governos locais pode ser associado ao desenvolvimento econômico.

Assim, diante da relevância dos recursos econômicos nos estudos dos determinantes da transparência fiscal, passou-se a investigar a seguinte hipótese:

H₅ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a independência financeira dos municípios.

Diante do federalismo brasileiro, onde existe uma alta concentração dos recursos financeiros nos orçamentos da União e dos estados, e sabendo que, geralmente, esses recursos são distribuídos por intermédio de transferências voluntárias, que apresentam a determinação para utilização em fins específicos, percebe-se como relevante a utilização de dados que reflitam melhor a liberdade de escolha para utilização financeira dada pelo gestor municipal, que pode sofrer uma maior demanda por parte dos cidadãos locais.

Assim, por oportuno, entende-se mais adequado utilizar como *proxy* a proporção da receita tributária sobre a receita total, conforme utilizado no estudo de Jorge, Pattaro e Lourenço (2011). Para analisar essa hipótese, se utilizou dados disponibilizados pelo Banco de dados Finanças do Brasil (FINBRA) da STN relativo ao exercício 2010.

3.3.6 Competição Política (POL)

A maioria dos estudos mostra uma relação positiva entre a competição política e a divulgação de informações públicas (LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001), onde além dos

cidadãos, passa a existir uma procura por informação fiscal dos próprios políticos que fazem oposição a gestão (WEHNER; RENZIO, 2013). A competição política tende a aumentar o nível de transparência fiscal, enquanto polarização política está associada com uma menor transparência (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006).

Ingram (1984) aponta a competição política como um dos pontos que influência em uma melhor divulgação contábil pelos estados estadunidenses. Para o autor, o número de coalizões de indivíduos com uma finalidade eleitoral, tal como os partidos políticos, proporciona incentivo para um maior monitoramento da gestão pública.

No mesmo cenário, Baber (1983) aponta que a competição política influencia nos investimentos de auditoria e monitoramento da gestão pública. Para o autor, uma competição política acirrada aumenta a dificuldade para que os políticos não cumpram as suas promessas de campanha. Baber (1983) utilizou como *proxy* a quantidade de cadeiras ocupadas no parlamento pelo partido que está no governo.

Em resumo, Baber (1983) Ingram (1984) consideram que, uma maior competição política conduz a um maior monitoramento e, por consequência, maior deverá ser a cobrança por informações.

Laswad, Fisher e Oyelere(2001), ao analisarem os municípios da Nova Zelândia, encontraram uma relação significativa entre a competição política e a divulgação de relatórios financeiros pela *internet*, a um nível de 10% de confiança. Os autores utilizaram a quantidade de vagas para a câmara municipal como *proxy* para a competição política.

Sanchez, Aceituno e Domínguez (2013) analisaram as práticas de divulgação de sustentabilidade em 102 municípios espanhóis e verificaram que os fatores políticos podem afetar a transparência, entretanto, encontraram uma relação negativa entre o nível de rivalidade política e a transparência pública ambiental, sugerindo, assim, que a existência de um menor número de interessados favorece a divulgação ambiental. Para mensuração da rivalidade política, os autores utilizaram o número de partidos políticos que participam nas eleições gerais.

Analisando as 17 regiões espanholas, Galera *et al* (2011) apontam que existe uma relação entre o grau de competição política e as informações gerais divulgadas acerca da sustentabilidade. Para mensurar a competição política, os autores se embasaram no percentual da oposição na câmara legislativa.

Estudando os determinantes políticos e econômicos da transparência fiscal nos estados norte-americanos durante três décadas, Alt, Lassen e Shanna (2006) verificaram uma associação positiva entre partilha do poder e maiores níveis de transparência fiscal, assim

como que a polarização política está associada a menor transparência. Expõem os autores que, não existe uma medida acordada como única para competição política, assim utilizaram diversas medidas para testar essa hipótese, figurando entre elas o nível de concorrência para o cargo do executivo (dado pela proporção de votos) e a divisão do governo, sendo esta última, uma variável dicotômica que vislumbrava apontar se existia partidos diferentes controlando o executivo e o legislativo.

Assim, tendo em vista a existência de alguns estudos (ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; GALERA *et al*, 2011; LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001; WEHNER; RENZIO, 2013) que buscaram verificar a relação entre a competição política e a transparência fiscal, tem-se a seguinte hipótese:

H₆ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a competição política.

Sabendo do elevado número de partidos políticos no cenário brasileiro, e da existência de uma prática que facilita a formação de diferentes coalisões entre partidos em cada município, e sendo essas alianças extremamente frágeis e mutáveis, se torna inviável a investigação com base no número de partidos ou mesmo na busca pela divisão de governo entre legislativo e executivo.

Dessa forma, acostando-se parcialmente no estudo de Alt, Lassen e Shanna (2006), pretende-se verificar a competição política utilizando como *proxy* o percentual de votos válidos recebidos pelo chefe do poder executivo na eleição municipal de 2012. Assim, quanto menor for o percentual de votos recebido pelo prefeito eleito, mais acirrada terá sido a disputa eleitoral, passando a existir uma relação inversa entre o percentual de votos válidos recebidos e a competição política.

Para analisar essa hipótese foram utilizados os dados disponibilizados no *site* do Superior Tribunal Eleitoral (STE), com base no resultado político das eleições de 2012.

3.4 Definição das variáveis utilizadas

Cada hipótese estudada passou a integrar o quadro de variáveis independentes, enquanto a variável dependente foi representada pelo Índice de Transparência Pública Municipal (ITP-M). Dessa forma, buscou-se por meio das variáveis escolhidas, averiguar os fatores que explicam a transparência fiscal ativa, medida pelo ITP-M.

3.4.1 Variável dependente (VD)

Relatando o acompanhamento da transparência pública na Espanha, Lopez, Martinez e Oliva (2011) abordam que foi fundamental a criação de um índice que avaliasse o nível de abertura do governo, servindo este inclusive como estímulo para a melhoria da transparência. Sanchez, Aceituno e Domínguez (2013) corroboram essa ideia, afirmando que a elaboração de um índice local pela organização não governamental Transparência Internacional facilitou significativamente o acesso às informações econômicas e financeiras.

Nesse sentido, existe no Brasil, a Associação Contas Abertas que já vem trabalhando com um índice que mede a transparência fiscal ativa governamental desde 2009, quando iniciou o acompanhamento dos estados. Dessa forma, entende-se como oportuno a utilização de uma métrica que foi criada dentro do ambiente brasileiro.

Assim, a análise da transparência fiscal ativa dos municípios brasileiros será realizada consultando os *sites* dos municípios selecionados na amostra, utilizando-se como métrica o Índice de Transparência Pública (ITP), elaborado pela Associação Contas Abertas.

Visando a avaliação dos estados a Associação Contas Abertas já divulgou o ITP em 2010 e 2012, realizando um acompanhamento da transparência fiscal dessas administrações, o que tem fomentado a sua utilização pela imprensa e por outras entidades e organizações representantes da sociedade civil.

O ITP é um indicador construído pelo Comitê de Transparência da associação para mensuração do nível de transparência fiscal ativa, podendo ser aplicado a todas as esferas da República Federativa do Brasil. Assim, foi aplicada essa metodologia para verificar a realidade municipal, sendo mensurado o ITP-M.

O cálculo do referido índice baseia-se num somatório de três componentes: Conteúdo (60% do total), Séries Históricas (7,27% do total) e Usabilidade (32,73% do total).

Nesse contexto, o Conteúdo (C) é avaliado pela disponibilização de nove tipos de informações: Execução orçamentária, Classificação orçamentária, Documento de empenho, Documento de pagamento, Beneficiário do pagamento, Informações agregadas, Procedimento licitatório, Convênios /Contratos de Repasses/Termos de Parceria e Receitas. Sendo cada item desses abertos de forma detalhada para a mensuração. A pontuação total para a mensuração do conteúdo poderá chegar a 1.650 pontos.

Na mesma linha de raciocínio, a avaliação da Série Histórica (SH) se dá pela verificação do histórico e da atualização das informações, sendo verificada a quantidade de informações passadas disponibilizadas para o usuário, bem como a periodicidade de

atualização destas. O histórico pode somar um total de 200 pontos na metodologia, o que representa 7,27% da pontuação total.

Já a Usabilidade (U) é mensurada com base nos itens Interação, Possibilidades de download, Delimitação temporal das consultas e Facilidade de navegação, podendo alcançar a sua mensuração um total de 900 pontos, perfazendo um total de 32,73% de toda a pontuação.

Existindo situações onde tipos de informações orçamentárias e financeiras são disponibilizadas com uma atualização, retroatividade ou integridade diferenciada, passou-se na avaliação a levar em consideração para a mensuração do Histórico e da Usabilidade, as informações pertinentes à despesa pública (nota de empenho), devido à relevância dessa informação frente ao acompanhamento das finanças municipais.

Assim, caso as licitações sejam atualizadas de forma mensal, mas as despesas sejam disponibilizadas diariamente, considerou-se a nota na SH como se estivesse sendo informada em tempo real.

Dentro das categorias, a avaliação de cada item se faz de forma dicotômica, por critérios claros e objetivos, buscando uma menor subjetividade do avaliador. Assim, cada item passa a se pautar pela disponibilização ou não de algumas informações, passando a receber ou não a pontuação para o item avaliado. No Apêndice A deste trabalho, encontra-se disponibilizado, de forma analítica, cada item analisado e a respectiva pontuação auferida pela metodologia. Conforme mencionado, cada item (i) avaliado apresenta uma pontuação específica, se relacionando a uma das categorias: Conteúdo (C), Histórico (H) e Usabilidade (U). Dessa forma, o somatório dos itens de cada categoria acaba formando o ITP, podendo ser representado da forma abaixo (Equação 2):

$$ITP = \sum i(C) + \sum i(H) + \sum i(U) \quad (2)$$

Assim, como limite máximo de pontuação se tem 2.750 pontos que correspondem a 100%, ou um fator que pode ser interpretado como uma nota dez. As avaliações realizadas serão analisadas por meio de uma nota, de zero a dez, considerando-se apenas duas casas decimais, além da parte inteira.

As avaliações dos *sites* foram realizadas com base nas informações disponibilizadas pelos municípios no período de 15/07/2013 a 30/08/2013. Cada *site* foi avaliado uma única vez, no período de 15/07/2013 a 20/08/2013, sendo a pontuação aferida de acordo com a realidade do *site* municipal na data da avaliação. Posteriormente, realizou-se, no período de 20/08/2013 a 30/08/2013, uma revisão nas notas atribuídas, buscando-se dessa forma evitar a

existência de algum equívoco na aplicação da metodologia. Posteriormente a revisão, passou-se a considerar a nota como definitiva para utilização neste estudo.

Na avaliação não foi considerado apenas a existência de um portal da transparência municipal, mas também as informações disponibilizadas no *site* oficial da prefeitura, dessa forma, desde que o ente analisado tenha disponibilizado a informação em um endereço eletrônico, passou-se a atribuir a pontuação correspondente. Para efeito desta pesquisa considerou-se apenas os *sites* que apresentassem uma atualização dentro do exercício de 2013, que representa o início do mandato da atual gestão municipal.

Visando encontrar os *sites* e portais de transparência municipais, utilizou-se dois endereços padrão “www.nomedomunicipio.uf.gov.br” e “www.pm+nomedomunicipio.uf.gov.br”. Não sendo localizado o *site* nesses endereços, utilizou-se o buscador Google (www.google.com.br), sendo realizada uma pesquisa com o nome do município acrescido da sigla do estado da federação.

Cruz (2010), ao analisar a transparência pública dos 100 maiores municípios brasileiros, encontrou três situações em que não conseguiu acessar o *site* oficial, passando nesses casos a retirar da amostra os referidos entes. Em todos os casos de municípios que não foram encontrados *sites*, ou que apresentaram problemas de acesso, apontando ou não que suas páginas estavam em manutenção, buscou-se no período de revisão verificar se houve alguma evolução.

Na impossibilidade de acesso ao *site* do município selecionado, de forma distinta a realizada por Cruz (2010), passou-se a atribuir uma nota zero, por se entender que o município não apresentou o principal instrumento para a transparência ativa, a *internet*, ponto que está sendo avaliado nesse estudo.

3.4.2 - Variáveis independentes

Conforme demonstrado anteriormente, pretende-se inicialmente estudar os determinantes da transparência ativa fiscal nos municípios brasileiros utilizando como base seis hipóteses, representando cada hipótese, uma variável independente a ser estudada como fator explicativo. Conforme demonstrado no Quadro 1:

Quadro 1 – Relação de hipóteses a serem estudadas.

Dimensão	Hipótese	Variável	Relação	Referência Teórica
Demográfica	H ₁ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a taxa de urbanização dos municípios.	Urbanização (URB)	+	CASELL; MULLALY, 2012; INGRAM, 1984; LASWAD; FISHER; OYELERE, 2001..
	H ₂ - O nível de transparência fiscal ativa tem uma relação inversa com a idade média da população.	Idade (IDA)	-	CASELL; MULLALY, 2012.
Social	H ₃ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com o nível de educação do município.	Educação (EDUC)	+	CASELL; MULLALY, 2012; CINCA; TOMÁS; TERRAGONA, 2008; PIOTROWSKI; VAN RYZIN, 2007; SIAU; LONG, 2004.
Econômica	H ₄ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a renda per capita existente nos municípios.	PIB per capita (PIB)	+	HAMEED,2005; SIAU; LONG, 2004.
	H ₅ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva a independência financeira dos municípios.	Receita Tributária (REC)	+	JORGE; PATTARO; LOURENÇO,2011; WEHNER; RENZIO,2013.
Política	H ₆ - O nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a competição política.	Competição Política (POL)	+	ALT; LASSEN; SHANNA, 2006; BABER,1983; INGRAM, 1984..

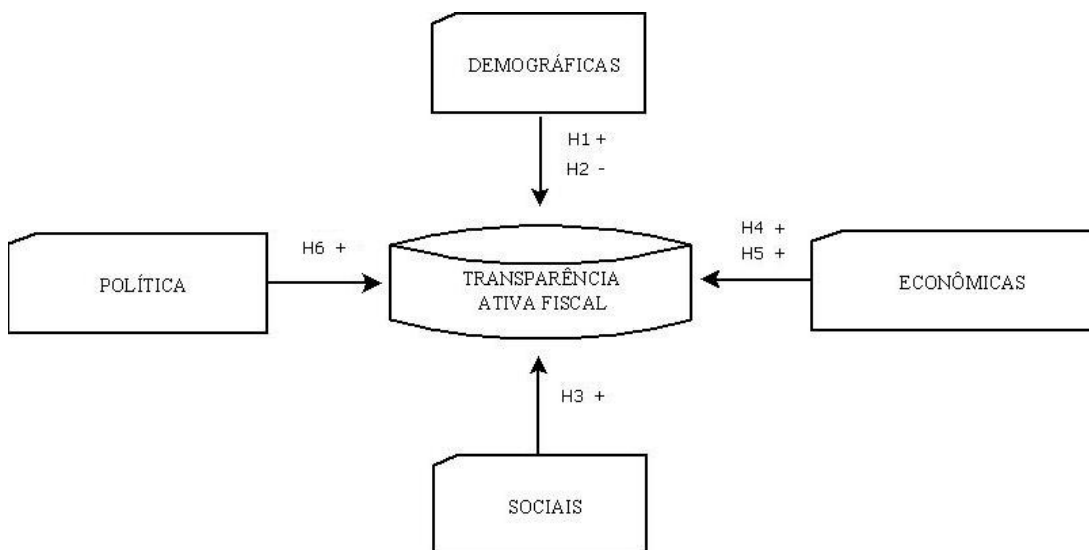
Fonte: Elaboração própria.

Apenas no que se refere à idade (IDA), espera-se uma relação negativa com a transparência fiscal, onde quanto maior a média etária, menor a utilização da transparência fiscal ativa, podendo estar associada a uma menor transparência.

Para todas demais variáveis independentes espera-se uma relação positiva, onde quanto maior o valor encontrado na variável, maior deverá ser o nível de transparência encontrado. Assim, quanto maior a Urbanização (URB), Educação (EDUC), PIB per capita (PIB), Receita Tributária (REC) e Competição Política (POL), maior deverá ser o ITP-M.

Sabendo que para uma melhor investigação dos fatores que influenciam a transparência governamental devem ser utilizadas variáveis sociais, demográficas, econômicas e políticas (JORGE; PATTARO; LOURENÇO, 2011), pretende-se verificar cada uma dessas dimensões utilizando-se hipóteses conforme a Figura 2.

Figura 2 - Desenho da pesquisa: Determinantes do nível de Transparência Fiscal Ativa.



Fonte: Elaboração própria.

Diante da Figura 2, percebe-se a utilização de uma hipótese para estudar as dimensões política e social, existindo duas variáveis para as dimensões econômica e demográfica.

3.4.3 Métodos utilizados

Inicialmente buscou-se evidenciar o cenário encontrado quando da tentativa de acesso e avaliação dos *sites* municipais. Segundo a LC nº 131/2009, os municípios têm que apresentar informações orçamentárias e financeiras nos seus *sites*, sendo a prática mais comum a criação de portais de transparência, com operação ou links para os *sites* governamentais.

Na tentativa de acesso aos *sites* governamentais, verificou-se a existência de municípios que não apresentavam *sites*, ou mesmo com um *site*, praticamente não apresentavam informações financeiras, não existindo um portal da transparência. Assim, diante do cenário da transparência fiscal ativa encontrada, pôde-se evidenciar três situações, sendo a título de análise inicial, dividida a amostra em municípios que não apresentaram sequer um *site*; municípios que apresentaram *site*, mas não tinham um portal de transparência; e municípios que disponibilizaram *sites* e portais de transparência.

Assim, inicialmente, vislumbrando a evidenciação do cenário encontrado, utilizou-se a divisão dos três grupos, sendo realizada uma análise descritiva e posteriormente analisado os dados com o auxílio de duas variáveis categóricas: tamanho e região geográfica. Para a

verificação da existência de uma diferença significativa frente ao tamanho do município ou a região geográfica em que se localiza, utilizou-se respectivamente o teste Kruskal-Wallis e uma tabulação cruzada com o teste qui-quadrado de Pearson.

A utilização de testes não paramétricos se fez necessário frente à falta de distribuição normal na maioria das variáveis. Segundo o resultado da aplicação do teste Jarque-Bera em todas as variáveis, dependente e independentes, apenas a variável IDA apresentou uma distribuição normal. Segundo Gujarati e Poter (2011), o teste Jarque-Bera é utilizado para verificar a hipótese nula de uma distribuição normal dos resíduos, sendo indicado para quando se trabalha com amostras grandes.

Posteriormente, passou-se a atribuir a nota zero para os municípios que não apresentaram *site*, além de inserir as respectivas notas avaliadas para os municípios que apresentaram *site*, mas não apresentaram portais de transparência. Dessa forma, realizou-se uma análise descritiva das variáveis, utilizando-se de gráficos (histograma de frequência e diagrama de caixa e bigodes) e das principais medidas de posição e dispersão de dados. Analisou-se ainda o novo cenário, com a apresentação de todas as notas, frente a variáveis categóricas como o tamanho da população e a região geográfica do município, utilizando-se novamente de testes não paramétricos de diferença de médias.

Em seguida, realizou-se um teste de correlação entre as VI e a VD, conforme realizado por Cruz (2010). Entretanto, devido à falta de uma distribuição normal pelas variáveis utilizaram-se apenas testes não paramétricos, passando a ser verificada a correlação pelo Teste de Spearman e pelo Teste Kendall. O teste de correlação passou a nortear a aceitação das hipóteses estudadas.

Field (2009) aponta que o coeficiente de correlação estuda existência de um relacionamento significativo, podendo ser verificada a intensidade dessa relação. Prossegue o autor colocando que os testes de correlação não paramétricos, são indicados para quando as variáveis violarem suposições paramétricas, como ocorre com a falta de uma distribuição normal.

Por fim, visando uma análise do poder explicativo de forma agregada, em um contexto com mais de uma variável, realizou-se uma regressão multivariada, onde por intermédio de um modelo, buscou-se uma melhor explicação para a transparência fiscal ativa. Passando o estudo a ser norteado com base no seguinte modelo:

$$ITP-M_i = \alpha_1 + \beta_1 Urb - \beta_2 Ida + \beta_3 Educ + \beta_4 PIB + \beta_5 Rec + \beta_6 Pol + \varepsilon_t,$$

No modelo apresentado, a letra “i” passa a representar o município que teve o seu *site* avaliado para a mensuração do ITP-M. A regressão multivariada foi estimada pelo método Tobit, que se constitui em um modelo mais adequado quando temos uma variável censurada, como é o caso do ITP-M. Segundo Gujarati e Poter (2011), o modelo Tobit é uma extensão do modelo Probit, sendo utilizado com o interesse de verificar a relação entre variáveis independentes e uma variável dependente censurada.

O Tobit utiliza o método da máxima verossimilhança (MV), que é conhecido como um método de amostras grandes, podendo ser utilizado de forma ampla, inclusive em modelos não lineares como o Tobit, o que não ocorre com o MQO (GUJARATI; POTER, 2011).

O erro do modelo não apresentou uma distribuição normal segundo a realização do teste Jarque-Bera, entretanto, com base no Teorema do Limite Central e na Lei dos Grandes Números (ou Teoria de Amostras Grandes), assumiu-se como consistentes os estimadores, sendo entendido que o relaxamento desse pressuposto não acarretaria na falta de robustez do modelo.

Segundo Brooks (2008, p.164) “A lei dos grandes números indica que a média de uma amostra (que é uma variável aleatória) irá convergir para a média da população (que é fixa) e o teorema do limite central afirma que a média da amostra converge para uma distribuição normal³”. Prossegue o autor apontando que quando o tamanho da amostra for suficientemente grande a violação da normalidade não acarreta em consequências danosas ao modelo. Já Gujarati e Poter (2011) apontam que em uma amostra pequena, abaixo de 100 observações, a normalidade assume um papel fundamental, entretanto, em amostras grandes pode-se relaxar a hipótese de normalidade.

A colineariedade foi verificada por meio da medida dos Fatores de Inflacionamento da Variância (VIF), não existindo nenhuma variável independente que tenha obtido um indicador maior que dez, o que demonstra a ausência de multicolineariedade.

O modelo foi calculado com o auxílio do *software* Gretl, sendo estimado com correção de White ou erro padrão robusto, o que busca o que atende o pressuposto da homocedasticidade.

³ Tradução livre de: “[...]The law of large numbers states that the average of a sample (which is a random variable) will converge to the population mean (which is fixed), and the central limit theorem states that the sample mean converges to a normal distribution.”

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Visando investigar os fatores determinantes da transparência ativa fiscal nos municípios brasileiros, inicialmente realizou-se uma análise descritiva em relação ao nível de transparência fiscal ativa apresentada, sendo demonstrado o cenário brasileiro. Posteriormente buscou-se estudar a relação entre as variáveis independentes e a variável dependente por intermédio de análise bivariada e multivariada, como realizado nos estudos de Cruz (2010) e Jorge, Pattaro, e Lourenço (2011).

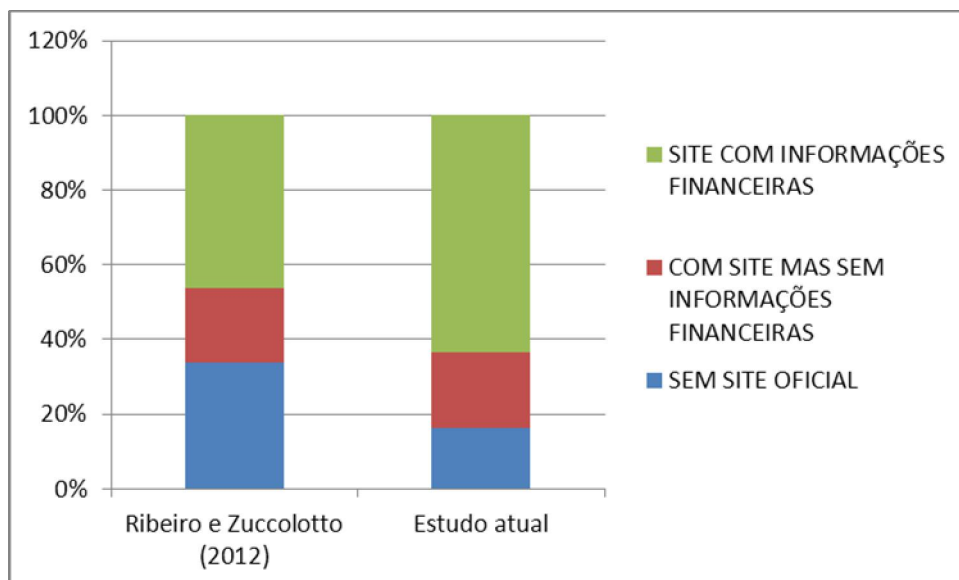
4.1 – Cenário dos municípios brasileiros quanto à existência de *sites* e portais de transparência

O primeiro passo para a verificação da transparência fiscal ativa municipal foi o acesso aos *sites* dos municípios, buscando-se mensurar o ITP-M de cada ente. Essa pesquisa acabou por demonstrar o cenário nacional da transparência pública ativa no que se refere aos municípios brasileiros.

Em que pese a LC nº131/2009 e a LAI, obrigando a todos os municípios brasileiros a disponibilizarem na internet informações orçamentárias e financeiras, verificou-se que dos 384 municípios da amostra pesquisada, apenas 243 apresentaram um *site* com um portal de transparência que divulgava informações orçamentárias e financeiras, o que representa 63,28% dos casos analisados. Existiram 141 municípios que flagrantemente descumpriam a legislação, onde 63 sequer apresentavam *sites* e 78 chegavam a apresentar um *site*, mas não possuíam um portal de transparência que divulgasse as informações financeiras.

O estudo realizado por Ribeiro e Zuccolotto (2012) avaliou a transparência até 2009, apontando que 53,80% da sua amostra de municípios não disponibilizaram nenhuma informação sobre a gestão dos recursos públicos em *sites*, onde parte desse percentual (33,92% da amostra) não possuíam sequer *sites*.

Gráfico 1 – Existência de *sites* oficiais - comparação com estudos anteriores.



Fonte: Elaboração própria.

A realidade estudada por Ribeiro e Zuccolotto (2012) não contemplava ainda a vigência da Lei Complementar nº 131/2009 e da LAI. Dessa forma, comparando com os resultados encontrados, pode-se verificar uma evolução, já que 36,72% da amostra desse estudo apresentou problema, onde desse número 16,41% não disponibilizaram sequer um *site*. Apesar do número ainda alarmante de municípios que não disponibilizam informações financeiras e orçamentárias como deveriam na *internet*, a evolução pode vir a representar uma influência da referida regulação sobre o comportamento dos gestores municipais.

Diante desse contexto apresentado, verificou-se a existência clara de três grupos distintos de acordo com a disponibilização ou não de *sites* e informações fiscais. Sendo um primeiro grupo composto por municípios que sequer apresentaram um *site* para a disponibilização de informação à população. No segundo grupo foram inseridos os municípios que disponibilizaram *sites*, mas não apresentaram um portal de transparência, disponibilizando nenhuma ou pouca informação orçamentária e financeira de forma espalhada no *site* governamental. Por fim, o terceiro grupo é composto por municípios que tinham *sites* com portais de transparência, disponibilizando de forma concentrada um maior número de informação orçamentária e financeira. O detalhamento com os nomes dos municípios que fazem parte de cada um dos grupos se encontra evidenciado no Apêndice B deste trabalho.

Diante da constatação de três grupos quanto à existência de *sites* e portais que viabilizem a transparência fiscal ativa, percebe-se como relevante a análise dessa situação como forma de iniciar a análise do cenário nacional da transparência pública. Assim, realizou-

se a verificação da distribuição desses três grupos diante de duas variáveis categóricas que representaram a localização geográfica e o tamanho populacional dos municípios.

4.1.1 – Análise da disponibilização de *sites* e portais perante as regiões geográficas

Inicialmente buscou-se verificar a distribuição dos três grupos que indicavam a situação dos *sites* e portais de transparência municipais, analisando-os diante das regiões geográficas do Brasil, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Distribuição da situação dos *sites* por região geográfica

REGIÃO	SEM SITE/ SEM PORTAL	% REG.	COM SITE/ SEM PORTAL	% REG.	COM SITE/ COM PORTAL	% REG.	TOTAL GERAL
Norte	6	16,22%	14	37,84%	17	45,95%	37
Nordeste	41	32,80%	33	26,40%	51	40,80%	125
Sudeste	12	10,71%	18	16,07%	82	73,21%	112
Sul	1	1,30%	8	10,39%	68	88,31%	77
Centro-Oeste	3	9,09%	5	15,15%	25	75,76%	33
Total Geral	63	16,41%	78	20,31%	243	63,28%	384

Fonte: Elaboração própria.

Conforme demonstrado, percebe-se que 32,80% das tentativas de localizar um *site* de um governo municipal na região Nordeste não tiveram êxito, não sendo encontrada nenhuma página, o que percentualmente representa mais do que o dobro do segundo pior resultado nessa classe, já para a região Norte apresentou 16,22% dos municípios sem *site*. Já as regiões Sudeste e Centro-Oeste apresentaram um percentual de 10,71% e 9,09%, respectivamente, enquanto a região sul apresentou apenas uma ocorrência dentro dos 77 municípios pesquisados, representando 1,30%.

Já no que diz respeito à apresentação de um *site* com pouca ou nenhuma informação orçamentária e financeira, não disponibilizando um portal de transparência, verificamos que na região Norte essa situação representa 37,84% dos municípios pesquisados, enquanto que na região Nordeste esses casos apontam para um percentual de 26,40%. A diferença nesse caso é bastante elevada diante das demais regiões, onde nos *sites* pesquisados nas regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul, respectivamente, 15,15% , 16,07% e 10,39%, não apresentaram portais de transparência.

Verifica-se que 94 dos 141 *sites* que apresentaram problemas pertencem a municípios localizados nas regiões Norte e Nordeste, o que representa 66,67% dos problemas encontrados. Na região Nordeste os problemas com inexistência de *site* ou com a falta de um portal de transparência, chegam a totalizar 59,20% dos casos analisados, enquanto na região Norte 54,05% dos municípios apresentaram problemas.

Essa análise demonstra uma forte discrepância com as demais regiões, onde esses problemas remontam a percentuais bem mais baixos, como 26,79%, 24,24% e 11,69%, respectivamente para as regiões Sudeste, Centro-Oeste e Sul.

Visando explorar melhor as distinções encontradas quanto às regiões geográficas utilizou-se testes de diferenças de média para verificar a existência dessa diferença. Assim, realizaram-se dois testes não paramétricos nessa análise, sendo utilizada uma tabulação cruzada com o teste qui-quadrado de Pearson e um teste Kruskal-Wallis.

Visando a verificação do teste Kruskal-Wallis foi utilizado a plataforma Action juntamente com o *software* Excel. A plataforma Action se configura em uma ferramenta que facilita a utilização de alguns testes estatísticos no Excel, associando-o ao *software* “R” por intermédio de uma ‘macro’. Já para a tabulação cruzada com o teste qui-quadrado de Pearson foi utilizado o *software* Gretl.

Realizou-se essa análise de duas formas, verificando a existência de diferença entre todas as regiões e posteriormente dividindo as regiões em dois grupos, um com as regiões Norte e Nordeste, e o outro grupo contemplando as regiões Sudeste, Centro-Oeste e Sul. O resultado encontra-se evidenciado na Tabela 5.

Tabela 5 – Diferença da existência de *sites* e portais por região geográfica

REGIÃO		TABULAÇÃO CRUZADA	KRUSKAL-WALLIS
Por Regiões	Coef.	59,7021	59,5466
	<i>P-value</i>	3,35E-12	3,61E-12
Grupo de Regiões	Coef.	54,7434	54,6008
	<i>P-value</i>	1,37E-13	1,48E-13

Fonte: Elaboração própria.

O resultado pelos dois testes realizados se mostra bastante similar, sendo verificado que em todos os casos existe uma diferença estatisticamente significativa ao nível de 1%. Entretanto, verifica-se uma pequena melhora no *p-value* quando separam-se as regiões em

dois grupos, o que era esperando tendo em vista a diferença já relatada entre as regiões Norte e Nordeste e as demais regiões. Assim resta evidenciada a diferença entre as regiões geográficas, apresentando os municípios das regiões Norte e Nordeste uma situação mais precária quanto à apresentação de *sites* e portais que possam viabilizar a transparência fiscal ativa.

4.1.2 – Situação dos *sites* perante o tamanho dos municípios

De forma a aprofundar a análise do cenário dos *sites* municipais, buscou-se verificar a situação dos três grupos que denotam a existência de *sites* e portais de transparência do governo municipal diante do tamanho apresentado por esses entes. Na execução desse estudo, dividiu-se os municípios de acordo com as classes utilizadas pela LC nº 131/2009. Assim, visando uma melhor apresentação, foram os municípios divididos em três classes de tamanho, sendo posteriormente verificada a distribuição conforme a Tabela 6.

Tabela 6 – Distribuição da situação dos *sites* por tamanho do município

FAIXA TAMANHO (LAI)	SEM SITE/ SEM PORTAL	% CLA.	COM SITE/ SEM PORTAL	% CLA.	COM SITE/ COM PORTAL	% CLA.	Total Geral
1 - Até 50.000	61	19,12%	73	22,88%	185	57,99%	319
2 - 50001 até 100.000	2	9,52%	4	19,05%	15	71,43%	21
3 - Maior que 100.000	0	0,00%	1	2,27%	43	97,73%	44
Total Geral	63		78		243		384

Fonte: Elaboração própria.

Verifica-se a existência de uma gradação em relação ao tamanho municipal, sendo verificado que a classe 1 (população até 50.000 habitantes) apresenta um maior percentual de municípios que sequer apresentam um *site* (19,12%), bem como uma maior incidência entre os municípios que disponibilizam um *site*, mas não apresentam um portal de transparência (22,88%).

Os municípios da classe 2 (população entre 50.001 e 100.000 habitantes) se apresentam na segunda posição, existindo dois casos que não apresentaram sequer um *site*, não se conseguindo localizar os endereços eletrônicos dos municípios São Félix do Xingu/PA

e Casa Nova/BA. Já os municípios de Balsas/MA, Formiga/MG, Palmares/PE e Igarapé-Miri/PA, apresentaram um *site* sem um portal de transparência, exibindo de forma limitada as informações orçamentárias e financeiras.

Já nos municípios com mais de 100.000 habitantes (classe 3) não existiu nenhum caso em que se deixasse de encontrar um *site* municipal, existindo apenas o município de Belford Roxo/RJ, em que não pôde se verificar a existência de um portal de transparência.

Não foi possível a utilização de uma tabulação cruzada com o teste do qui-quadrado de Pearson para avaliar a diferença encontrada, uma vez que menos de 80% das células continham cinco ou mais ocorrências, o que inviabiliza o método. Entretanto, para melhorar a análise, utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis para verificar a existência de uma diferença estatisticamente significativa entre as classes, conforme exposto na Tabela 7.

Tabela 7 – Diferença da existência de *sites* e portais por Tamanho dos municípios

TAMANHO		KRUSKAL-WALLIS
Por Regiões	Coef.	26,2931
	<i>P-value</i>	1,95E-06

Fonte: Elaboração própria.

O resultado demonstra uma diferença estatisticamente significativa ao nível de 1%, sendo evidenciada a distinção entre as classes de tamanho. A amostra selecionada na primeira classe foi de 319 municípios, onde 42,01% demonstraram problemas para o cumprimento da legislação. Nesse contexto, percebe-se que os municípios com menos de 50.000 habitantes têm uma maior probabilidade de apresentar problemas para o cumprimento da legislação, geralmente não apresentando *sites* ou disponibilizando poucas informações.

Diante do exposto verifica-se que o tamanho influencia na possibilidade da apresentação de *sites* e portais de transparência pelos municípios, podendo ser evidenciada uma distinção entre os municípios com mais de 50.000 habitantes e os menores municípios. Ressalte-se que os municípios das classes 2 e 3 já se encontram obrigados a manter um *site* com informações financeiras pela LC nº131/2009 a respectivamente dois e três anos, enquanto os municípios com menos de 50.000 habitantes, apenas recentemente (28/05/2013) passaram a ter essa obrigação, fato que pode estar influenciando na melhor situação dos municípios maiores.

4.2 – Análise descritiva do ITP-M para toda a amostra selecionada

Conforme exposto na metodologia, para os casos em que não são encontrados sequer um *site*, deve-se considerar como zero a nota para a transparência fiscal ativa, já que o município não disponibiliza informações financeiras e orçamentárias no principal canal de divulgação utilizado na atualidade, o que por sinal é exigido na LC nº 131/2009. Já para os municípios que apresentam um *site*, mas não disponibilizam um portal de transparência, buscou-se mensurar a nota de acordo com as informações disponibilizadas nos *sites*, existindo, ainda que baixa, uma nota de acordo com a realidade apresentada.

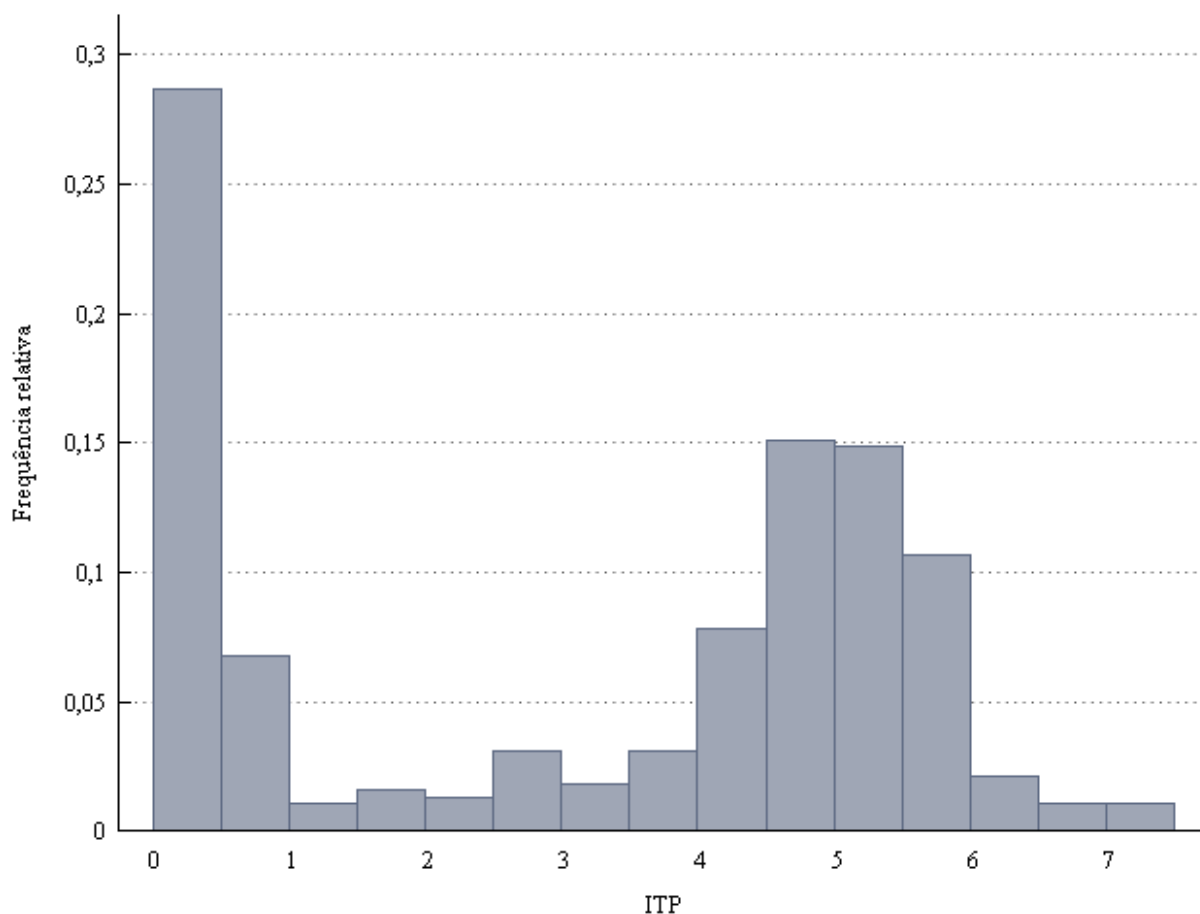
4.2.1 – Análise descritiva da variável dependente e de um novo cenário com a disponibilização das notas para toda a amostra

A amostra pesquisada foi composta por 384 municípios, que tiveram a sua transparência fiscal ativa avaliada com base no ITP-M. O referido índice foi elaborado pela Associação Contas Abertas, tendo como objetivo mensurar a transparência fiscal ativa dos entes governamentais brasileiros. Para tanto, utiliza-se de três categorias para avaliar os *sites* governamentais: Conteúdo, Histórico e Usabilidade.

Conforme evidenciado no capítulo destinado a metodologia deste trabalho, cada categoria apresenta pontos específicos a serem observados nos *sites* avaliados, podendo ser destinados no máximo 1.650 pontos para a avaliação do Conteúdo, enquanto para a mensuração do Histórico e da Usabilidade, podem ser atribuídos no máximo 200 e 900 pontos, respectivamente. No total para mensuração do índice poderão ser atribuídos 2.750 pontos, o que corresponderia a uma nota dez para a avaliação do ITP-M.

A avaliação do ITP-M para os 384 municípios selecionados na amostra acabou por demonstrar uma diversidade grande entre os municípios brasileiros, o que pode ser melhor evidenciada no Gráfico 1.

Gráfico 2 – Histograma de frequência do ITP-M.



Fonte: Elaboração própria.

O histograma de frequência revela uma maior concentração no intervalo entre a nota 0 e 0,5, o que representa os municípios que não apresentaram *site*, ou que mesmo com um *site* não apresentaram nenhuma informação orçamentária ou financeira. Essa classe representa 28,65% da amostra total analisada. O segundo grupo com maior concentração se dá no intervalo entre as notas 4,5 e 5, com uma concentração de 15,10% da amostra.

Nota-se a existência de dois grupos distintos, sendo um com notas menores que um para o ITP-M e outro com notas maiores que quatro e menores que seis. Esses dois grupos apresentam em todas as classes envolvidas um percentual superior a 5% da concentração da amostra, representando uma concentração total de 83,85% dos casos analisados. Onde 48,43% da amostra (186 casos) encontra-se com nota acima de quatro e abaixo de seis, enquanto 35,42% (136 casos) encontra-se com uma nota abaixo de um.

Diante do gráfico resta claro que o ITP-M não apresenta uma distribuição normal, o que já era esperado face a ser uma métrica censurada que teve diversos casos atingindo o seu

limite inferior (zero). Para melhor verificar a distribuição quanto à normalidade aplicou-se o teste Jarque-Bera, sendo rejeitada a hipótese nula quanto à normalidade, conforme a Tabela 8.

Tabela 8 – Teste de normalidade do ITP-M.

NORMALIDADE	Jarque-Bera
Coef.	44,8279
<i>P-value</i>	1,8439E-10

Fonte: Elaboração própria.

Assim, conforme mencionado no capítulo pertinente à metodologia deste trabalho, diante da falta de normalidade pretende-se utilizar apenas testes não paramétricos para verificar a diferença de médias e a correlação entre as variáveis.

O ITP-M e a suas categorias apresentam uma amplitude e distribuição conforme exposto na Tabela 9.

Tabela 9 – Estatística descritiva do ITP-M.

		ITP-M	CONTEUDO	HISTORICO	USABILIDADE
MÉDIA	NOTA	3,15	2,85	4,08	3,50
	PONTOS	867,15	470,25	81,54	315,36
MEDIANA	NOTA	4,22	3,53	4,00	4,44
	PONTOS	1160	582,5	80	400
MÍNIMO	NOTA	0,00	0,00	0,00	0,00
	PONTOS	0	0	0	0
MÁXIMO	NOTA	7,31	7,52	10,00	8,33
	PONTOS	2010	1240	200	750
DESVIO PADRÃO	NOTA	2,33	2,34	3,61	2,27
	PONTOS	639,99	385,69	72,122	204,24

Fonte: Elaboração própria.

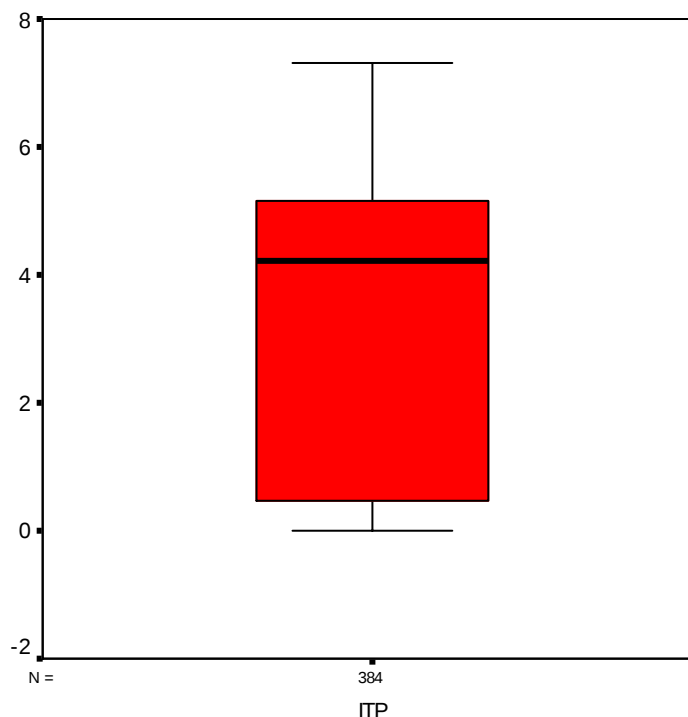
Inicialmente percebe-se que a média atribuída ao ITP-M foi de 3,15, o que representa uma avaliação com 867,15 pontos dos 2.750 possíveis. Essa nota corresponde a 31,53% da pontuação máxima que poderia ser obtida. No estudo de Ribeiro e Zuccolotto (2012) foi informada uma média de 34,56% da pontuação máxima possível, enquanto Cruz (2010) apontou uma média de 46,22% da pontuação máxima possível utilizada em seu estudo. Em que pese a diferença de métrica, percebe-se certa similaridade com o resultado encontrado por Ribeiro e Zuccolotto (2012) e um distanciamento do resultado encontrado por Cruz (2010), o que pode ser explicado também pela diferença da amostra, já que o segundo estudo concentrou-se apenas nos maiores municípios brasileiros.

Segundo Gujarati e Poter (2011), o desvio padrão é uma medida de dispersão que indica a proximidade ou distância da média, assim, um elevado número representa um forte índice de dispersão dos valores. Segundo Rodrigues e Paulo (2012), o desvio padrão se configura na medida de dispersão mais utilizada. Fonseca e Martins (1995) apontam que a multiplicação por cem da divisão do desvio padrão pela média amostral resultará em um coeficiente de variação, que poderá ser útil como uma medida relativa de dispersão para a comparação entre grupos ou séries distintas.

O ITP-M da amostra apresenta uma distribuição dispersa com um desvio padrão de 2,33, o que representa 73,80% da nota média obtida. Nessa dispersão a de se considerar que 63 municípios receberam nota zero, por não apresentarem nenhuma informação pela *internet* para os cidadãos, onde 61 não apresentaram sequer um *site* e dois apresentaram *sites* em endereço não oficiais e não apresentaram nenhuma informação orçamentária ou financeira. Já a maior nota foi atribuída ao município de Recife/PE que obteve 7,31 como nota, o que representa uma pontuação de 2010 pontos na métrica utilizada.

Diante dessa dispersão apresentada, torna-se interessante verificar a mediana que aponta para uma nota de 4,22, demonstrando como medida de posição central que metade da amostra encontra-se acima dessa nota, que está 33,77% acima da média. Assim, visando uma melhor visualização da dispersão e da distribuição em geral, torna-se interessante a análise do Diagrama de Caixa e Bigodes do ITP-M, obtido com auxílio do *software* SPSS e evidenciado no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Diagrama de Caixa e Bigodes do ITP-M.



Fonte: Elaboração própria.

Em que pese o diagrama de caixa e bigodes ser muito útil para comparação entre grupos, o mesmo revela-se também em um resumo das medidas de posição da distribuição (RODRIGUES; PAULO, 2012). O grande tamanho assumido pela caixa no Gráfico 2 revela uma forte dispersão, onde a linha da mediana se encontra muito próxima do limite do quartil superior. O maior tamanho assumido na parte inferior da caixa e no bigode superior (linha que ultrapassa a caixa até o limite da maior observação) revela uma maior extensão do segundo e quarto quartil, estando a maior dispersão concentrada nesses intervalos.

O pequeno tamanho assumido pelo bigode inferior e pela parte superior da caixa demonstra uma maior concentração nesses intervalos, estando a distribuição do ITP-M da amostra concentrado em dois grupos distintos, como já mencionado na análise do histograma de frequência. Dessa forma, percebe-se existir uma concentração nas notas dos municípios que apresentaram um *site* com portal de transparência e uma outra concentração no grupo de menor nota (menor que um), identificado como os municípios que não apresentaram *sites* ou portais de transparência.

A categoria Conteúdo busca mensurar a quantidade de informação financeira e orçamentária disponibilizada pelos municípios avaliados. Mantendo a mesma linha de análise,

considerando uma nota de zero a dez para o Conteúdo, verificou-se que a média apresentada foi de 2,85, o que representa uma pontuação de 470,25 pontos. A maior nota nessa categoria foi atribuída à Goiânia/GO que recebeu 7,52 como nota (1.240 pontos). Nessa categoria a mediana apresentou uma nota de 3,53, sendo bem mais próxima da média aferida. Percebe-se que essa foi a categoria com menor nota, sendo demonstrada uma dificuldade na abertura de informações, o que obviamente influenciou negativamente as notas e por consequência a média obtida.

Na categoria do Histórico procurou-se avaliar a atualização do *site* e a quantidade de informação de anos anteriores disponibilizada. Para essa categoria foi verificada uma média de 4,08 como nota e uma mediana de 4,00. A maior nota foi de 10 sendo atingida a nota máxima da categoria pelos municípios que apresentaram informações dos cinco últimos exercícios, além de manterem corretamente a atualização do seu *site* em tempo real. Os municípios que atingiram a nota máxima foram: Maceió/AL, Macapá/AP, Fortaleza/CE, Cidade Ocidental/GO, Luziânia/GO, Belo Horizonte/MG, Rodeiro/MG, Recife/PE, Curitiba/PR, Maricá/RJ, Rio de Janeiro/RJ, Natal/RN, Gaurama/RS, Itaqui/RS, Porto Alegre/RS, Campo Bom/RS, Segredo/RS, Toropi/RS, São Paulo/SP e Viradouro/SP.

Atente-se que a atualização do *site* é verificada levando em consideração o tempo decorrido para o município inserir as informações da despesa pública no *site* governamental, sendo a maior pontuação (100 pontos) atribuída para os entes que o fazem de forma on-line ou em tempo real. Segundo o Decreto 7.184/2010, para que uma informação seja considerada como inserida em tempo real, se faz necessária a sua atualização até o primeiro dia útil seguinte ao fato que deu origem a mesma. A LC nº 131/2009 exige essa observância para todos os municípios, independente do tamanho, entretanto, em nossa pesquisa foi possível verificar que apenas 72 municípios dos 384 pesquisados cumprem essa exigência, o que representa 18,75% da amostra selecionada. Dessa forma, verifica-se que 81,25% da amostra encontram-se flagrantemente descumprindo esse preceito legal.

Já a categoria Usabilidade é atribuída visando mensuração da facilidade de navegação e de acesso à informação, a possibilidade de baixar dados e a disponibilidade de contato com a prefeitura. Nessa categoria é avaliada a política de dados abertos e as facilidades apresentadas para que o cidadão consiga encontrar a informação desejada.

A maior nota atribuída a Usabilidade foi de 750 pontos ao município de Recife/PE, o que representa uma nota de 8,33. Já a média figurou com 3,50 como nota, apresentando uma

pontuação média de 315,36 pontos, dos 900 pontos possíveis. A mediana se apresentou com uma nota de 4,44 e o desvio padrão apresentado para essa categoria foi de 2,27, que mesmo sendo o menor entre as categorias, ainda demonstra uma distribuição dispersa, frente às notas apresentadas. Percebe-se, contudo, que nessa categoria quase nenhum município da amostra disponibilizou informações em uma política de dados abertos, o que é exigido pela LAI.

Diante da avaliação das categorias verifica-se a diversidade na pontuação atribuída aos *sites*, onde por vezes existiu divergências na performance obtida em cada categoria, podendo um município ter apresentado um bom conteúdo e não ter uma série histórica divulgada, ou mesmo não apresentar um bom *site* para a divulgação, padecendo de falhas na usabilidade. Dessa forma, a nota de cada município busca retratar a realidade encontrada de acordo com a soma de todas as categorias. Nesse contexto de diferença entre as categorias observa-se que a maior nota obtida foi para o histórico (dez), sendo esta também a maior média (4,08), enquanto a menor média (2,85) foi atribuída ao conteúdo, sinalizando ser este, de uma forma geral, um ponto a ser mais observado para a melhoria da transparência ativa municipal.

Na mesma linha de Ribeiro e Zuccolotto (2012), pode-se associar a Teoria da Agência a baixa quantidade de informação oferecida ao cidadão, causando uma dificuldade de acompanhamento da gestão pública pelo principal (a população). A quantidade de municípios que não apresentaram informações e a baixa média na categoria Conteúdo acabam por evidenciar uma assimetria de informação, que se configura no ponto central da referida teoria.. Mesmo existindo normativos que protejam o direito de informação no Brasil, ainda verifica-se a necessidade de uma melhoria na transparência pública, principalmente no que se refere aos municípios.

4.2.2 – Evidenciação do cenário com todas as notas incluídas.

Diante da inclusão de todas as notas para os 384 municípios estudados na amostra, buscou-se mais uma vez evidenciar o cenário, realizando uma verificação frente às mesmas duas variáveis categóricas: região geográfica e tamanho. Assim, analisou-se a média do ITP-M realizando um cruzamento entre essas duas variáveis categóricas, conforme pode ser verificado na Tabela 10.

Tabela 10 – Média do ITP-M por tamanho e região geográfica

FAIXA			1 - Até 50.000	2 - De 50.001 até 100.000	3 - Maior que 100.000	Total Geral
REGIÃO	Norte	Freq.	26	2	9	37
		Média	1,59	0,24	5,30	2,42
	Nordeste	Freq.	103	9	13	125
		Média	1,59	3,52	5,36	2,12
	Sudeste	Freq.	95	6	11	112
		Média	3,25	4,02	4,70	3,43
	Sul	Freq.	68	3	6	77
		Média	4,43	5,53	6,02	4,60
	Centro-Oeste	Freq.	27	1	5	33
		Média	3,20	5,60	5,23	3,58
	Total	Freq.	319	21	44	384
		Média	2,82	3,74	5,26	3,15

Fonte: Elaboração própria.

Cruz (2010) ao analisar a média obtida no seu estudo, considerou-a baixa uma vez que não chegava a representar nem 50% da pontuação máxima possível. No mesmo sentido, a média geral do ITP-M apresentou um resultado com menos da metade da nota máxima possível (dez), sendo a média geral de 3,15, conforme exposto na Tabela 10. Essa média, considerada baixa, reflete de maneira geral a necessidade de melhoria na transparência ativa fiscal dos municípios brasileiros, em que pese o já mencionado anteriormente, que se percebe uma melhoria frente à vigência pela da regulação específica, mais notadamente da LC nº 131/2009.

Aponta-se ainda que a região com a maior média do ITP-M foi a região Sul com um total de 4,60 pontos. Esse achado corrobora os resultados encontrados por Ribeiro e Zuccolotto (2012) quando da avaliação da divulgação de informações pela *internet* por municípios brasileiros, entretanto, difere no que diz respeito à segunda posição, que ao invés da região Sudeste, foi encontrada como segunda maior média a da região Centro-Oeste, que apresentou um ITP-M médio de 3,58 pontos.

A distinção entre as regiões geográficas do Brasil no que se refere a transparência pública não foi encontrada no estudo de Cruz (2010), entretanto, o referido trabalho analisou os 100 maiores municípios brasileiros. Essa realidade tende a se alterar quando inseridos os municípios menores, como demonstrado no estudo de Ribeiro e Zuccolotto (2012).

Visando melhor demonstrar essa distinção, utilizou-se o teste Kruskal-Wallis para verificar a diferença entre as médias do ITP-M nas regiões geográficas. Para tanto, realizou-se o teste com todos os municípios e posteriormente apenas com os municípios com mais de 50.000 habitantes, conforme evidenciado na Tabela 11.

Tabela 11 – Diferença média do ITP-M por região geográfica

REGIÃO	TESTE KRUSKAL-WALLIS	
	TODOS OS MUNICÍPIOS	MUN. COM MAIS DE 50.000 HAB.
Coef.	62,3718	6,4352
<i>P-value</i>	9,20038E-13	0,16892

Fonte: Elaboração própria.

Analisando apenas os municípios integrantes das classes 2 e 3 (com mais de 50.000 habitantes) analisou-se a existência de uma diferença significativa entre as regiões geográficas, considerando-se apenas municípios grandes para a realidade brasileira. Assim, no que se refere a esse grupo constata-se a inexistência de uma diferença estatisticamente significativa entre as regiões, sendo o coeficiente do teste Kruskal-Wallis 6,4352, com um *p-value* de 0,1689, o que corrobora o resultado encontrado por Cruz (2010). Entretanto, passando a analisar todos os municípios da amostra, independente do porte, constata-se uma diferença estatisticamente significativa ao nível de 1% de confiança, onde o coeficiente foi de 62,3718 com um *p-value* de 9,20038E-13, o que colabora com o resultado encontrado no estudo de Ribeiro e Zuccolotto (2012).

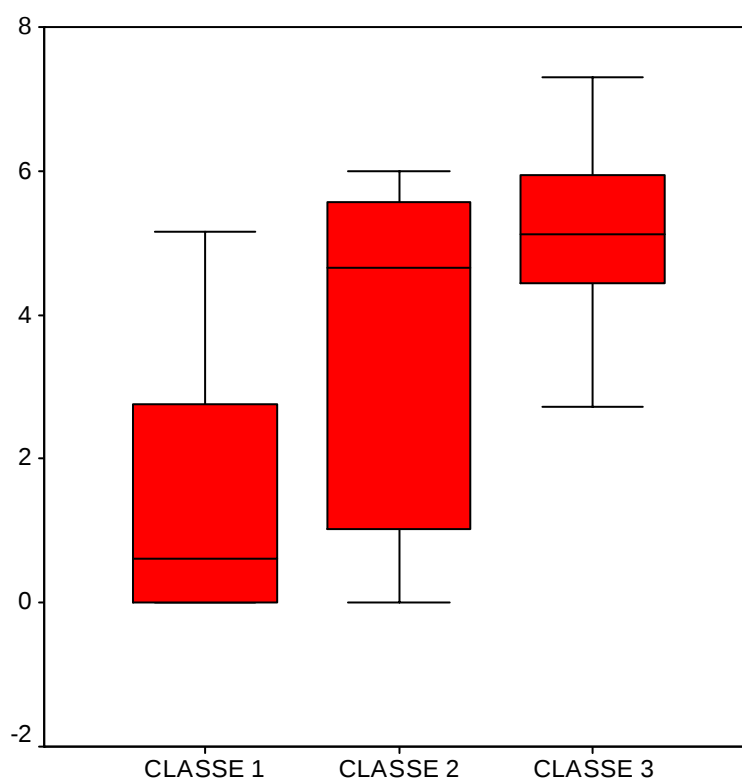
Quanto à população, na análise da Tabela 10 torna-se perceptível certa gradação da nota entre as classes, sendo verificado que quanto menor a classe, menor tende a ser a média obtida na mensuração da transparência ativa fiscal. Os municípios acima de 100.000 habitantes (classe 3) apresentam um ITP-M médio acima da metade da métrica (5,26), enquanto as demais regiões apresentam médias abaixo, estando o ITP-M médio da classe 1 (com até 50.000 habitantes) com 2,82, enquanto o da classe 2 (entre 50.001 e 100.000 habitantes) apresenta-se com 3,74 pontos. Ressalte-se que o ITP-M médio da classe 2 encontra-se acima da média geral.

Analisando o desempenho da classe 1 verifica-se claramente o impacto do desempenho das regiões Norte e Nordeste, onde ambas obtiveram um ITP-M médio de 1,59, influenciando negativamente na média geral de 2,82, entre os menores municípios. Caso fossem analisados

apenas os menores municípios das demais regiões existiriam 190 observações onde a média geral subiria para 3,66.

Segundo Agreti e Finlay (2012) diagramas de caixa e bigodes, colocados lado a lado, são uma importante ferramenta para comparar distribuições entre grupos. Utilizando-se mais uma vez do diagrama de caixa e bigodes com o auxílio do SPSS, buscou-se graficamente demonstrar a diferença do ITP-M apresentada pelas classes de agrupamento quanto ao tamanho, conforme Gráfico 4.

Gráfico 4 – Diagrama de Caixa e Bigodes do ITP-M por tamanho



Fonte: Elaboração própria.

O diagrama de caixa e bigodes demonstra na classe 1 um menor espaço entre a mediana e o limite inferior, sendo verificada uma forte concentração nos valores menores, o que demonstra uma distribuição assimétrica a esquerda. Nesse caso, a concentração é tão elevada que não existe o bigode inferior, estando o primeiro e o início do segundo quartil na mesma nota mínima (zero), a qual foi atribuída para municípios que não apresentaram sequer um *site*. Esse fato demonstra o impacto desses municípios na média do grupo e geral.

Já o oposto ocorre na classe 2, que com uma distribuição assimétrica a direita demonstra uma maior concentração em notas maiores do ITP-M. Já a classe 3 se mostra com uma assimetria muito leve a direita, mostrando uma caixa de tamanho pequeno o que demonstra uma forte concentração no segundo e terceiro quartil, os quais apontam para uma pontuação mais elevada. Importante ressaltar ainda a proximidade da mediana entre as caixas que representam as classes 2 e 3.

Visando melhorar essa análise quanto ao tamanho, agrupou-se mais uma vez os municípios com uma população acima de 50.000 habitantes, sendo verificada uma média de 4,77 para o ITP-M, enquanto para os municípios com população até 50.000 habitantes constatou-se uma média de 2,82 no ITP-M, o que representa uma diferença de 69,15% entre as médias. Realizando mais uma vez o teste Kruskal-Wallis, verificou-se o coeficiente de 40,9725, com um *p-value* de 1,54387E-10, sendo demonstrada uma diferença estatisticamente significativa ao nível de 1% de confiança, entre os municípios com mais de 50.000 habitantes e os que apresentam uma população menor.

Verifica-se que a média geral de 3,15 se configura numa baixa pontuação se comparada com as avaliações realizadas pela Associação Contas Abertas para os estados brasileiros. Nos exercícios de 2010 e 2012, a referida associação realizou a aplicação da mesma métrica utilizada neste estudo, apontando notas médias de 4,58 e 5,74, respectivamente. Percebe-se, portanto, que a média encontrada nesse estudo se encontra respectivamente 31,22% e 45,12% abaixo das notas médias encontradas para os estados em 2010 e 2012.

Entretanto, se for considerado apenas os 65 municípios da amostra que apresentam uma população maior do que 50.000 habitantes, a média da nota atribuída sobe para 4,77, sendo uma pontuação superior à recebida pelos estados em 2010 e bem mais próxima da recebida em 2012.

Diante do exposto, se encontra mais uma vez evidenciado que existe uma maior dificuldade por parte dos municípios com menos de 50.000 habitantes, sendo bem distinta a realidade da transparência fiscal ativa entre os mesmos e os maiores municípios. Ressalte-se que a vigência plena da LC nº 131/2009 só ocorreu em 28/05/2013, quando passou a existir a obrigatoriedade da disponibilização de informação financeira e orçamentária em tempo real para os municípios até 50.000 habitantes. Enquanto isso, os municípios com uma população entre 50.001 e 100.000 e acima de 100.000 habitantes, já se encontravam obrigados a dois e

três anos, respectivamente. Mesmo a norma tendo sido publicada desde 28/05/2009, o pouco tempo de vigência plena da referida lei pode estar influenciando nessa diferença.

Assim, verifica-se que no cenário dos municípios brasileiros, no que se refere à transparência fiscal ativa, existe uma necessidade de melhoria, sendo considerada baixa a média geral obtida. Constata-se ainda a existência de uma diferença significativa, no que se refere às regiões geográficas brasileiras e o tamanho dos municípios, devendo se ter uma maior atenção nos municípios com uma população abaixo de 50.000 habitantes e situados nas regiões Norte e Nordeste do país.

4.3 – Análise descritiva das variáveis explicativas

Visando o estudo dos determinantes da transparência fiscal ativa, foram levantadas seis hipóteses, onde cada uma foi estudada por intermédio de uma variável quantitativa. Dessa forma foram levantados os dados referentes ao percentual de urbanização dos municípios (URB), a média etária da população (IDA), ao percentual de pessoas com pelo menos o 3º grau (EDU), ao PIB per capita (PIB), o percentual da receita tributária (REC) e o percentual de votos válidos atribuído ao prefeito na última eleição municipal (POL). Essas variáveis quantitativas apresentaram a sua distribuição e estatística descritiva conforme a Tabela 12.

Tabela 12 – Estatística descritiva das variáveis explicativas

Variável	URB	IDA	EDUC	PIB	REC	POL
Média	66,80%	31,77	4,07%	12.999,00	7,40%	56,75%
Mediana	67,54%	31,72	3,35%	10.147,30	4,68%	54,72%
Mínimo	9,08%	22,18	0,15%	2.959,00	0,17%	28,29%
Máximo	100,00%	42,27	21,47%	155.825,00	51,26%	100,00%
Desvio Padrão	22,47%	3,34	3,10%	13.346,20	7,69%	12,45%

Fonte: Elaboração própria.

A média da variável URB demonstra que a maioria da população brasileira encontra-se residindo em área urbana, o que condiz com a realidade do país, onde 84,36% da população apresentam essa característica. A diferença entre a taxa de urbanização nacional e a média da variável URB se pela inclusão de um grande número de municípios pequenos, onde existe um maior número de habitantes residindo na área rural. Conforme já mencionado a inclusão de um elevado número de municípios menores se mostra compatível com a realidade nacional.

A média etária da nossa amostra é de 32 anos, onde o município com uma maior média etária aponta para 42 anos, enquanto o município com a população mais nova da amostra apresentou como média etária 22 anos. A variável IDA apresenta uma mediana próxima da média (32 anos), apresentando um desvio padrão de 3 anos, o que demonstra uma baixa dispersão dos dados.

A baixa média apresentada para a variável EDU (4,07%) reflete a quantidade de cidadãos com pelo menos o nível superior no Brasil, sendo o retrato da situação acadêmica do país, onde apenas 7,06% da população apresenta um curso universitário. Percebe-se que na amostra o município com menos formados é o município de Canápolis/BA, onde apenas 0,15% da população (14 pessoas) apresentam um curso superior. Já a melhor percentagem é atribuída aos municípios de Florianópolis/SC e Vitória/ES, onde respectivamente 21,47% e 21,40% da população apresentam um nível de educação superior.

Na variável POL percebe-se que quanto menor o percentual de votos recebido na última eleição pelo gestor eleito, maior tende a ser a competição ocorrida no pleito, devendo ter existido uma maior disputa eleitoral. Verifica-se que a média figura em 56,23% dos votos válidos recebidos, sendo a eleição com maior competição política a que elegeu o prefeito de Itapá/SC, onde o vencedor se elegeu com apenas 28,29% dos votos válidos. Foi verificado que alguns municípios apresentaram um percentual para a eleição do seu gestor de 100% dos votos válidos ocorrendo essa situação em alguns casos devido a não aceitação do registro da candidatura do candidato da oposição, e em outros casos por existir uma candidatura única, sendo um sinal da falta de competitividade política.

Todas as demais variáveis apresentam uma média bem próxima da mediana, não existindo maiores diferenças entre a medida de posição central das variáveis e a média dos valores apresentados. Entretanto, excetuando-se a variável IDA, todas as variáveis apresentaram um forte desvio padrão o que demonstra uma forte dispersão. Assim, como é de se esperar, não pôde ser confirmada a hipótese nula de normalidade dos dados, conforme evidenciado na Tabela 13 com a utilização do teste Jarque-Bera.

Tabela 13 – Teste de normalidade para as variáveis independentes

NORMALIDADE		Jarque-Bera
URB	Coef.	18,3417
	<i>P-value</i>	0,0001
IDA	Coef.	0,7123
	<i>P-value</i>	0,7004
EDUC	Coef.	1147,87
	<i>P-value</i>	5,52E-250
PIB	Coef.	31098,1
	<i>P-value</i>	0,0000
REC	Coef.	1,1328E+03
	<i>P-value</i>	1,04E-246
POL	Coef.	451,1980
	<i>P-value</i>	1,0559E-98

Fonte: Elaboração própria.

Diante do exposto na Tabela 13, verifica-se que apenas a variável IDA apresentou uma distribuição normal. Dessa forma, visando a análise da correlação entre as variáveis, constata-se a necessidade da utilização de testes não paramétricos, sendo na respectiva seção desse estudo realizada uma análise de correlação com os testes de Spearman e Kendall. A falta de uma distribuição normal para as variáveis independentes, também deve ser considerada, quando da investigação de um modelo explicativo.

4.4 Poder explicativo das hipóteses propostas

Seguinte à evidenciação do cenário da transparência fiscal ativa encontrado entre os municípios brasileiros, torna-se importante à verificação das hipóteses construídas neste estudo. Todas as hipóteses estudadas foram associadas a uma variável quantitativa, sendo verificado o seu poder explicativo frente a uma variável dependente que buscou retratar a transparência fiscal ativa dos municípios.

Assim, buscou-se por intermédio de uma análise bivariada estudar a correlação entre as variáveis independentes e a variável dependente, utilizando-se de testes não paramétricos, em face da falta de uma distribuição normal dos dados. Assim como realizado no estudo de Cruz (2010), utilizou-se o teste de Spearman, sendo ainda agregado o teste de Kendall, devido a um grande número de notas zero repetidas.

Field (2009) aponta que o resultado dos testes de Spearman e de Kendall, são muito próximos, entretanto, o segundo é mais indicado quando se tem uma variável muito repetida

ou amostras pequenas. No caso em questão, a verificação pelo teste de Kendall se mostra oportuna frente à repetição de algumas notas para a variável ITP-M, já que o seu limite inferior apresentou 63 casos com uma nota zero. Assim, utilizando o *software* SPSS, realizou-se os testes de correlação, sendo o resultado exposto na Tabela 14.

Tabela 14 – Testes de correlação com o ITP-M

ITP-M	Freq.	Correlação de Kendall		Correlação de Spearman	
		Coefficiente	<i>p-value</i>	Coefficiente	<i>p-value</i>
URB	384	0,2417	1,0000E-06	0,3375	1,0000E-06
IDA	384	0,2028	1,0000E-06	0,3038	1,0000E-06
EDUC	384	0,3575	1,0000E-06	0,5081	1,0000E-06
PIB	384	0,3492	1,0000E-06	0,4962	1,0000E-06
REC	376	0,2874	1,0000E-06	0,4060	1,0000E-06
POL	384	0,0357	0,3054	0,0512	0,3166

Fonte: Elaboração própria.

Todas as variáveis apresentaram dados para os 384 municípios selecionados da amostra, com exceção da REC, onde as informações foram obtidas através do FINBRA da STN, que consiste em um banco de dados em que as informações são enviadas pelos próprios municípios. Existiram oito municípios que não apresentaram seus dados no FINBRA 2010, sendo excluídos da amostra quando na análise de correlação com essa variável. Os municípios que não enviaram dados para o FINBRA 2010 foram: Santana do Mundaú/AL, Aurelino Leal/BA, Itaipava do Grajaú/MA, Alpercata/MG, Mesquita/MG, Faro/PA, São Francisco de Assis do Piauí/PI e Arraial do Cabo/RJ.

Os testes de correlação de Spearman e de Kendall apresentaram resultados bem próximos. Ambos apresentam como hipótese nula a não correlação entre as variáveis analisadas e o ITP-M. Analisando a Tabela 14, verifica-se que com exceção da variável POL, todas as demais variáveis (URB, IDA, EDUC, PIB e REC) apresentaram em ambos os testes uma correlação com o ITP-M estatisticamente significativa ao nível de 1% de confiança.

Diante do exposto, verifica-se a existência de uma correlação entre o ITP-M e as variáveis que representam as hipóteses H_1 , H_2 , H_3 , H_4 e H_5 , passando a existir uma alteração na variável dependente, quando da variação das citadas variáveis independentes. Entretanto, a intensidade dessa variação é distinta para cada hipótese estudada.

Percebe-se maiores coeficientes para as variáveis EDUC, PIB e REC, demonstrando existir uma relação mais forte com essas variáveis. Já a variável IDA demonstrou a menor relação, apresentando um coeficiente de correlação de 0,3038 pelo teste de Spearman e 0,2028 pelo teste de Kendall. Contudo, todos os coeficientes se demonstraram relativamente

muito próximos.

Considera-se pelos resultados dos testes de correlação que não se pode rejeitar H_1 , H_2 , H_3 , H_4 e H_5 , existindo uma relação das mesmas sobre a transparência fiscal ativa. Entretanto, inicialmente rejeita-se a H_6 , não sendo apontada uma correlação entre a competição política e a transparência ativa fiscal. Visando melhor investigar a intensidade dessa relação dentro de um contexto com todas as variáveis apresentadas, torna-se necessário o estudo dessas variáveis de forma conjunta, sendo a partir da próxima seção estudado um modelo explicativo com uma regressão multivariada.

4.5 Análise de regressão

Visando uma análise agrupada com todas as hipóteses deste estudo, buscou-se por intermédio de uma análise multivariada verificar o poder explicativo em um modelo, onde por meio de uma regressão Tobit verificou-se a relação com o ITP-M. Segundo Gujarati e Poter (2011), esse é um modelo também denominado de regressão com variável dependente limitada, sendo indicado na existência de uma variável censurada.

A variável dependente deste estudo (ITP-M) apresenta como característica ser censurada nos dois extremos, apresentando um limite inferior em zero e um limite superior em dez. Mesmo o limite superior não tendo sido atingido, existiram 63 observações no limite inferior, demonstrando a necessidade de um modelo específico que possa estudar essa situação.

Quanto à checagem dos pressupostos do modelo, observou-se um pequeno desvio na normalidade dos resíduos, constatado pelo teste Jarque-Bera ($p\text{-value} < 0,01$). Entretanto, conforme mencionado na metodologia, observou-se a Lei dos Grandes Números e o Teorema do Limite Central, relaxando esse pressuposto. Além do mais, o desvio de normalidade é menos preocupante pelo fato do modelo não está sendo utilizado com a finalidade preditiva para o ITP-M, mas apenas para determinar quais variáveis independentes poderiam determinar a sua variabilidade.

No que se refere à questão da heterocedasticidade utilizou-se na estimação do modelo o erro padrão robusto. Já a colineariedade foi avaliada através da medida Fator de Inflação (VIF), como realizado no estudo de Jorge, Pattaro e Lourenço (2011), não existindo nenhuma variável independente com um número superior a dez, o que demonstra a ausência de multicolineariedade entre as variáveis. A Tabela 15 indica o resultado da medida VIF.

Tabela 15 – Medida VIF das variáveis independentes.

Variável	Fator
URB	1,668
IDA	1,275
EDUC	2,955
PIB	1,225
REC	2,374
POL	1,024

Todas as variáveis independentes apresentaram dados para os 384 municípios analisados na amostra, com exceção da variável REC, onde, conforme já mencionado, oito municípios não apresentaram dados para o FINBRA em 2010. Dessa forma, essa variável apresentou valores perdidos para oito observações, optando-se por excluir esses oito municípios quando da análise do modelo.

Segundo Rodrigues e Paulo (2012) quando a extensão dos dados perdidos é pequena e a amostra é relativamente grande, se torna mais apropriado a exclusão das observações incompletas. Dessa forma o modelo foi estimado com 376 observações, onde 60 se encontram no limite inferior da métrica (nota zero).

Vislumbrando uma distribuição mais aproximada de uma curva normal e um melhor ajuste do modelo, buscaram-se algumas formas de transformação da variável dependente, sendo verificado pelo Critério de Akaike e pelo Critério de Schwarz, que o modelo mais indicado se dá com a não transformação da variável. Segundo Greene (2012), de forma similar ao R^2 ajustado devem ser utilizados dois critérios para a comparação de modelos, devendo ser observado o Critério de Akaike e pelo Critério de Schwarz.

Diante do exposto, com o auxílio do *software* Gretl, verificou-se o modelo inicialmente proposto, sendo realizada uma análise multivariada pelo modelo Tobit, conforme a Tabela 16.

Tabela 16 - Análise multivariada - Modelo Tobit

	Coefficiente	Erro Padrão	z	p-value
Const	-5,6406	1,3609	-4,1449	0,0000 ***
URB	1,6086	0,7196	2,2353	0,0254 **
IDA	0,1764	0,0390	4,5216	0,0000 ***
EDUC	14,5141	5,4906	2,6435	0,0082 ***
PIB	2,12767e-05	6,7898e-06	3,1336	0,0017 ***
REC	4,5969	1,9332	2,3779	0,0174 **
POL	1,2604	1,0423	1,2092	0,2266
Qui-quadrado(6)	181,7792	p-value		1,42e-36
Log da verossimilhança	-767,2138	Critério de Akaike		1550,428
Critério de Schwarz	1581,864	Critério Hannan-Quinn		1562,907
sigma = 2,27087	(0,0659145)			
Observações censuradas à esquerda: 60 (ITP-M <= 0)				
Observações censuradas à direita: 0				

Inicialmente observa-se na Tabela 16 que existe uma influência estatisticamente significativa de cinco das seis variáveis estudadas, o que corrobora os resultados encontrados nos testes de correlação de Spearman e Kendall, utilizados na seção anterior deste estudo.

A hipótese H_1 , mensurada pela variável URB, apresentou o sinal esperado, sendo verificado um coeficiente de 1,6086, com um *p-value* de 0,0254, não podendo ser rejeitada a hipótese de que o nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a taxa de urbanização dos municípios. Esse fato colabora com o resultado encontrado na pesquisa de Cassel e Mullaly (2012).

Já no que se refere à hipótese H_2 , verifica-se também uma relação estatisticamente significativa, sendo esta ao nível de 1% de confiança, com um coeficiente 0,1764 (*p-value* igual a 0,0000). Entretanto, o sinal não foi o esperado, o que não corrobora os achados de Piotrowski e Van Ryzin (2007).

Segundo o referido estudo existe uma maior utilização da transparência fiscal ativa pelo público mais jovem, devido a facilidade da utilização da internet por esse público, o que por vezes não é verificado quando se trata de pessoas mais idosas. Entretanto, o presente estudo demonstra uma relação com o sinal positivo, demonstrando uma maior transparência associada com uma média etária maior.

A hipótese H_3 , mensurada pela variável EDUC, apresenta o maior coeficiente (14,5141), sendo estatisticamente significativo ao nível de 1% (*p-value* 0,0082), o que demonstrar ser a relação com maior intensidade entre as variáveis. Dessa forma, não se pode rejeitar a hipótese H_3 , sugerindo que o nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com o nível de educação do município.

Além de Piotrowski e Van Ryzin (2007), Cassell e Mullaly (2012) também

encontraram uma influência significativa da educação superior na transparência fiscal ativa dos governos locais dos EUA. Assim, corroborando esses estudos, percebe-se a relação da educação superior com a transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros, sendo inclusive no modelo analisado o fator que mais influenciou o ITP-M.

No que se refere à renda, aqui representada pela variável PIB, mais uma vez não se pode rejeitar a hipótese H_4 , sendo a relação estatisticamente significativa ao nível de 1% (p -value 0,0017). Assim, aponta-se que o nível de transparência ativa apresenta uma relação positiva com a renda per capita existente nos municípios.

Esse resultado colabora com o estudo de Hameed (2005), que analisou a transparência fiscal ativa em 57 nações. Da mesma forma, os resultados encontrados também estão no mesmo sentido dos verificados por Siau e Long (2004), quando estudaram o desenvolvimento dos *sites* de diversos países em relação a evolução do E-Gov como um todo.

A hipótese H_5 que versa sobre independência financeira, mensurada pela variável REC, apresenta um coeficiente de 4,5969, com um p -value de 0,0174, sendo estatisticamente significativo ao nível de 5%. Dessa forma, não se pode rejeitar a hipótese H_5 , sendo aceito que o nível de transparência fiscal ativa tem relação positiva com a independência financeira dos municípios.

Essa influência da receita tributária como fator explicativo da transparência ativa fiscal em municípios brasileiros se diferencia da realidade evidenciada em municípios italianos e portugueses, quando do estudo de Jorge, Pattaro e Lourenço (2011), mesmo com a utilização da mesma *proxy*. Entretanto, esse resultado corrobora o estudo de Ingram (1984), que estudou a influência da Receita Própria sobre a divulgação de informações contábeis.

A Variável POL mais uma vez não mostrou ser significativa na análise dos fatores explicativos da transparência ativa fiscal, sendo rejeitada a hipótese H_6 , que se refere à competição política. Dessa forma, não existem evidências de que no cenário dos municípios brasileiros a competição política apresente uma relação positiva com o nível de transparência fiscal ativa. Em que pese a utilização parcial da *proxy* utilizada por Alt, Lassen e Shanna (2006), o resultado encontrado neste estudo não se assemelha ao encontrado no referido estudo, o qual analisou esse fenômeno nos Estados do EUA.

Em resumo, verifica-se que as variáveis IDA, EDUC e PIB são estatisticamente significantes ao nível de 1%, enquanto as variáveis URB e REC apresentaram um p -value estatisticamente significativo ao nível de 5%. Sendo estas variáveis consideradas como explicativas do ITP-M. Entretanto, o mesmo não ocorre com a variável POL, que não apresentou uma relação estatisticamente significativa.

Assim, diante da análise agrupada de dados em um modelo, mais uma vez não se pode rejeitar as hipóteses H_1 , H_3 , H_4 e H_5 . Já no que se refere à hipótese H_2 verificou-se uma distinção em relação ao sinal esperado, rejeitando-se a hipótese, podendo ser verificado que existe uma relação entre a idade e a transparência fiscal ativa, entretanto, essa é uma relação positiva e não inversa como esperado inicialmente. Por fim, aponta-se a rejeição da hipótese H_6 , a qual se relaciona com a competição política.

A estatística qui-quadrado, com 5 graus de liberdade (números de variáveis independentes), apresenta um *p-value* menor que 0,001, demonstrando que o modelo ajustado está adequado aos dados. Segundo Gujarati e Porter (2011), para testar o ajuste do modelo aos dados, de forma similar à estatística F, utiliza-se a estatística da razão de verossimilhança (RV), a qual segue uma distribuição qui-quadrado, com o número de graus de liberdade igual ao número de variáveis independentes.

Já no que se refere ao poder explicativo do modelo como um todo, verifica-se a utilização do *Pseudo R²* nas análises de regressões com os modelos Logit, Probit e Tobit⁴. Sabendo que no modelo estudado o log da verossimilhança apenas com a constante é de 827,979, verificou-se um *Pseudo R²* de apenas 7,34%, demonstrando o modelo um baixo poder explicativo. Entretanto, Greene (2012) adverte que este não é um bom indicador para ser utilizado, não sendo por vezes confiável. Segundo o autor existem casos na literatura que utilizaram o *Pseudo R²* já informando não ser estatisticamente significativo, outro ponto mencionado relata inclusive que existe uma advertência no *software* Stata, alertando para não interpretá-lo como algo significativo. O *software* E-views nas versões mais recentes⁵ deixou de apresentar esse indicador na tela de resultado do Tobit e o *software* Gretl também não disponibiliza esse número.

Nesse sentido, Greene (2012, p. 534) aponta que “para uma variável dependente limitada e para muitos modelos lineares logaritimizados, outra medida relacionada é a correlação entre a previsão e o valor real, sendo mais utilizável⁶”. Dessa forma passou-se a utilizar como coeficiente de determinação, o quadrado da correlação linear múltipla entre a variável dependente e o valor ajustado do modelo.

A correlação de Pearson entre o valor natural (variável dependente) e o valor ajustado do modelo indica um coeficiente de 0,5253, que elevado ao quadrado nos fornece um

⁴ Segundo Greene (2012), pode-se calcular o *Pseudo R²* da seguinte forma: $Pseudo R^2 = 1 - (\ln L) / (\ln L_0)$

⁵ Após a versão 7 do software E-Views percebe-se que os resultados apresentados para o modelo Tobit não mais disponibiliza o indicador *Pseudo R²*.

⁶ Tradução livre de: “For limited dependent variable and many loglinear models, some other measure that is related to a correlation between a prediction and the actual value would be more useable”

coeficiente de determinação de 0,2761, ou seja, demonstrando que a variação das variáveis independentes, de forma conjunta, explicam 27,61% da variabilidade do ITP-M. No entanto, essa medida apenas fornece um valor aproximado da explicação do modelo.

Diante do exposto, conclui-se que o modelo estudado tem um poder explicativo de aproximadamente de 27,61%. Dessa forma, existem diversos outros fatores que influenciam a transparência ativa fiscal que não foram contemplados neste trabalho, sendo necessário um maior número de estudos que se debrucem sobre esse relevante tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou estudar os fatores explicativos da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros, utilizando-se para tanto da avaliação dos *sites* governamentais. Nesse contexto, inicialmente procurou-se demonstrar o cenário encontrado, evidenciando-se que dos 384 municípios da amostra pesquisada, apenas 243 apresentaram um *site* com um portal de transparência, existindo 63 casos em que sequer o ente governamental apresentou um *site* e 78 situações em que não possuíam um portal de transparência que divulgasse as informações orçamentárias e financeiras.

Diante dessa realidade verificou-se que os municípios da região Norte e Nordeste apresentam uma maior dificuldade para viabilizar a transparência fiscal ativa exigida pela LC nº 131/2009, apresentando problemas, respectivamente, em 54,05% e 59,20% dos casos analisados. A diferença entre o desempenho das regiões geográficas brasileiras foi estatisticamente confirmada ao nível de confiança de 1%, apresentando a região Sul o melhor desempenho.

No que se refere ao tamanho dos municípios, utilizando-se uma divisão com três faixas para a classificação, conforme disciplinado para a vigência da LC nº 131/2009, verificou-se uma gradação entre o tamanho e o nível de transparência ativa fiscal, verificando-se a ocorrência de um percentual maior de problemas nos municípios com uma população abaixo de 50.000 habitantes, enquanto os maiores municípios (acima de 100.000 habitantes) apresentaram uma melhor situação frente a transparência fiscal ativa. Dentre os municípios com menos de 50.000 habitantes 42,01% da amostra selecionada apresentaram problemas.

Mesmo sendo grande o número de municípios que não disponibilizaram *sites* ou portais que contenham informações orçamentárias e financeiras, comparando este estudo com o trabalho desenvolvido por Ribeiro e Zuccolotto (2012), o qual avaliou a realidade municipal

antes da vigência da nova regulação, percebe-se uma evolução no cenário nacional sendo menor o percentual de municípios que apresentaram problemas. A evolução percebida pode derivar de uma influência da recente regulação sobre transparência pública.

Verificando a transparência fiscal ativa por intermédio do ITP-M, sendo atribuída a nota zero para os municípios que não apresentaram *site*, constatou-se uma nota média baixa figurando em apenas 3,15, o que representa uma avaliação com 867,15 pontos dos 2.750 possíveis. As baixas avaliações demonstram uma necessidade de melhoria na transparência fiscal ativa. Ressalte-se, contudo que o ITP-M apresentou uma distribuição muito dispersa, com um desvio padrão de 2,33 (73,80% da nota média obtida), demonstrando existir situações de municípios que já apresentam uma transparência ativa fiscal relativamente evoluída. A maior nota do ITP-M foi atribuída ao município de Recife/PE que obteve 7,31 como nota total.

Quanto às categorias que compõe o referido índice, percebe-se que o Conteúdo foi a categoria que apresentou uma menor nota média (2,85), sendo demonstrada uma dificuldade na abertura de informações, o que revela uma tendência a existir uma forte assimetria da informação entre o principal (o povo) e o agente (governo).

Já no que se refere à categoria Histórico, foi verificada a maior nota (10,00), entretanto, mesmo sendo atingida a nota máxima por alguns municípios, constatou-se que apenas 72 municípios da amostra apresentaram informações em tempo real, o que representa apenas 18,75% dos casos analisados, demonstrando que 81,25% dos municípios da amostra encontram-se flagrantemente descumprindo esse preceito legal trazido pela LC nº 131/2009.

Na categoria Usabilidade foi encontrada uma nota média com 3,50, apresentando ainda uma forte dispersão (desvio padrão 2,27), o que demonstra que alguns *sites* apresentam uma boa facilidade de navegação. Entretanto, na maioria da amostra não se verificou a disponibilização de informações com uma política de dados abertos, o que é exigido pela LAI.

Em geral, analisando o cenário com as notas do ITP-M, verificou-se mais uma vez que os menores municípios (com menos de 50.000 habitantes) apresentaram maiores problemas junto a transparência ativa fiscal, o mesmo ocorrendo com municípios localizados nas regiões Norte e Nordeste do país.

No que se refere ao estudo dos fatores determinantes da transparência fiscal ativa, por meio de testes de correlação não paramétricos, verificou-se que a urbanização (URB), idade

(IDA), educação (EDUC), receita tributária (REC) e a renda (PIB) apresentam uma correlação estatisticamente significativa com o ITP-M. Entretanto, o mesmo não ocorre com a competição política (POL).

O resultado encontrado com os testes de correlação foi corroborado, quando estudadas todas as variáveis independentes em uma análise multivariada, sendo encontrada uma relação estatisticamente significativa com as mesmas cinco variáveis. Entretanto, apenas no que se refere à idade o sinal encontrado no modelo foi distinto do esperado, sendo demonstrada uma relação positiva com o ITP-M.

O modelo em questão demonstrou um poder explicativo de aproximadamente 27,61%, sendo observada a existência de diversos outros fatores que influenciam a transparência ativa fiscal que não foram contemplados neste trabalho, sendo necessário um maior número sobre esse relevante tema. No contexto estudado a variável ligada à educação superior mostrou o maior coeficiente, demonstrando uma maior influência na transparência ativa fiscal.

Diante do exposto, conclui-se que as variáveis escolhidas demonstraram um bom poder explicativo para um fenômeno complexo como a transparência ativa fiscal, sendo demonstrado que a urbanização, idade, educação, receita tributária e a renda são fatores que influenciam a transparência ativa fiscal nos municípios brasileiros.

Assim, levando em consideração os resultados apresentados e as limitações anteriormente expostas, sugere-se para estudos futuros a replicação deste trabalho para que se possa verificar o comportamento e as tendências da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros. Aponta-se ainda como sugestão a realização de futuros estudos que insiram e discutam novas variáveis independentes, enriquecendo o conhecimento sobre os fatores que explicam o referido assunto.

REFERÊNCIAS

- AGRESTI, A.; FINLAY, B. **Métodos estatísticos para as ciências sociais**. Traduzido por VIALI, Lori. 4. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.
- ALT, James E. ; LASSEN, David Dreyer; SHANNA, Rose. The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the American States. **IMF Staff Papers**. v. 53 (special issue). International Monetary Fund, 2006.
- ASSOCIAÇÃO Contas Abertas. Índice de Transparência. Disponível em: <http://indicedetransparencia.com>. Acesso em: 20 dez. 2012.
- BABER, W. R. Towards understanding the role of Auditing in the public sector. **Journal of Accounting and Economics**, North-Holland, v. 5, n.3, p. 213 – 227, 1983.
- BAKAR, N. B.; SALEH, Z. Incentives for disclosure of accounting information in public sector: a literature survey. **International Research Journal of Finance and Economics**, v. 75, EuroJournals Publishing Inc, p. 24-38, 2011.
- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- BIERMANN, F.; GUPTA, A. Accountability and legitimacy in earth system governance: A research framework. **Ecological Economics**, v. 70, p.1856–1864, 2011.
- BRAINARD, Lori A.; MCNUTT, John G. Virtual Government~Citizen Relations: Informational, Transactional or Collaborative? **Administration & Society**, v. 42, n.7, p. 836-858, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mai. 2013.
- _____. CONTROLADORIA Geral da União (CGU). **Fiscalização de Recursos Federais a partir de Sorteios Públicos**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AuditoriaeFiscalizacao/ExecucaoProgramasGoverno/Sorteios/leiamais.asp> . Acessado em: 14 set. 2013.
- _____. **Lei nº. 12.527/11**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 29 mai. 2013.
- _____. **Lei Complementar nº 131/2009**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2013.
- _____. SECRETARIA do Tesouro Nacional (STN). **Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios – 2010 (FINBRA)**. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/>. Acesso em 22 jul. 2013.
- BROOKS, C. **Introductory Econometrics for Finance**. 2.ed. Nova York: Cambridge University Press, 2008.

CAMPOS, A. M. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990.

CASSELL, M. K.; MULLALY, S. When Smaller Governments Open the Window: A Study of Web Site Creation, Adoption, and Presence among Smaller Local Governments in Northeast Ohio. **State and Local Government Review**, Georgia, v. 44, n. 2, p. 91-100, 21 mai, 2013.

CHAPMAN, R. A. Openness and Freedom of Information in Local Government: Concepts and Issues. **Freedom of information: local government and accountability**, Ashgate Farnham, 2010. cap. 1.

CHENG, R. H. An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure. **Journal of Accounting and Public Policy**. v.11, n. 1, p. 1–42, 1992.

CINCA, C. S.; TOMÁS, R. M.; TERRAGONA, P. P. Factors influencing e-disclosure in local public administrations. Faculdade de Ciências Económicas y Empresariales Universidad de Zaragoza, Documento de Trabajo 3, 2008. 44 p.

CRUZ, C. F. Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros, 2010. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

CURTIN, D.; NOLLKAEMPER, A. Conceptualizing accountability in international and European law. **Netherlands Yearbook of International Law**, v.36, p. 3-20, 2005.

Declaração Universal dos Direitos Humanos. Disponível em: <<http://www.oas.org/dil/port/1948%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20Universal%20dos%20Direitos%20Humanos.pdf>>. Acesso em 29 mai. 2013.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J. V. The New Public Service: Serving Rather than Steering. **Public Administration Review**, v. 60, n. 6, p. 549 – 559, 2003.

DUNLEAVY, P.; MARGETTS, H.; BASTOW, S. TINKLER, J. New Public Management Is Dead: Long Live Digital-Era Governance. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 16, p.467–494, 2005.

DYER, B.; JOHN, D. W.; KETTL, D. F.; LOVAN, W. R. Public What will new governance mean for the federal government? **Administration Review**, v.54, n.2, p. 170-175, 1994.

FEDERAÇÃO DE INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Corrupção: custos econômicos e propostas de combate**. FIESP: São Paulo, 2010.

FIELD, A. **Descobrendo a estatística usando SPSS**. Traduzido por VIALI, L. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FONSECA, J. S. F.; Martins, G. A. **Curso de Estatística**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FUNDO Monetário Internacional(FMI). **Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal**. 2007. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/codep.pdf>>. Acesso em 15 set. 2013.

GALERA, A. N.; RODRIGUEZ, D. O.; QUILES, F. J. A.; GÓMEZ, J. L. Z. La divulgación de información sobre sostenibilidad en los gobiernos regionales y sus factores influyentes: El caso de Espana. Congresso AECA, 16, Granada, Espanha, 2011.

GARCÍA, A. C.; GARCÍA, J. G. Determinantes de la divulgación de información contable a través de Internet por parte de los gobiernos locales. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 37, n. 137, p. 63-84, 2008.

GREENE, W. H. *Econometric Analysis*. 7 ed. New Jersey: Prattice Hall, 2012.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria Básica**. Traduzido por DURANTE, D.; ROSEMBERG, M.; ROSA, M. L. G. L. 5. ed. Porto Alegre: AMGH Editora, 2011.

HAMEED, F. Fiscal Transparency and Economic Outcomes. **IMF Working Paper** 05/225. International Monetary Fund, 2005.

HEALD, D. Why is transparency about public expenditure so elusive? **International Review of Administrative Sciences**, Sage, n. 78, p. 30-49, 22 mar. 2012.

_____. **Varieties of transparency. Transparency: The Key to Better Governance?** British Academy. Oxford University Press, 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Traduzido por SANVICENTE, A. Z. 1. ed. 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

INGRAM, R. W. Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices. **Journal of Accounting Research**, v. 22, n. 1, p.126-144, inverno, 1984.

INSTITUTO Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Censo 2010**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2011/defaulttabzip_xls.shtm>. Acesso em 19 set. 2013.

INTERNATIONAL Budget Partnership **Orçamentos Abertos Transformam Vidas**. Washington, DC: 2010. Disponível em: <<http://internationalbudget.org/what-we-do/open-budget-survey/research-resources/data/>>. Acesso em 15 set. 2013.

INTERNATIONAL Federation of Accountants (IFAC). **Public sector financial management, transparency, and accountability recommendations for the G-20 nations** – meeting of G-20 deputies and finance ministers. New York: 2012.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v.3, p.305-360, 1976.

JONES, M. J.; XIAO, J. Z. Financial reporting on the internet by 2010: consensus view. **Accounting Forum**, n. 28, p. 237-263, 2004.

JORGE, S.; SÁ, P. M.; PATTARO, A. F.; LOURENÇO, R. P. Local Government financial transparency in Portugal and Italy: a comparative exploratory study on its determinants. **Biennial CIGAR Conference**, 13, Bélgica: 2011.

KAYLOR, C. H. 2005. The next wave of e-government: The challenges of data architecture. *Bulletin of the American Society for Information Science and Technology* December/January Special Section 31:18–22. Disponível em: <http://www.asis.org/Bulletin/Dec-04/k> Acesso em 15 mai. 2013.

KEOHANE. R. O. Global governance and democratic accountability. In: Held, David, Koenig-Archbugi, Mathias (Eds.), *Taming Globalization: Frontiers of Governance* Polity, Cambridge, p. 130–159, 2003.

KUMAR, C. R. Corruption and human rights: promoting transparency in governance and the fundamental right to corruption-free service in India. **Columbia Journal of Asian Law**, v.17, p. 31- 72, 2003.

- LAKATOS; E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LAPSLEY, I.; PALLOT, J. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 213-229, 2000.
- LASWAD, F.; FISHER, R.; OYELERE, P. Public sector financial disclosure on the internet: a study of New Zealand local authorities. **Commerce Division Discussion Paper**, v. 92, 2001.
- LAW, J. Review of Freedom of information: local government and accountability. Chapman, R.; Hunt, M. Ashgate, Farnham, 2010. **Public Administration**, v. 90, n. 1. p. 276 – 295, Blackwell Publishing, 2012.
- LEWIS, J. R. T. From Formal-passive to Informal-active Transparency: Freedom of Information, eGovernance and WikiLeaks. **Global Conference on Transparency Research**, 1, Rutgers University Newark: New Jersey, 2011.
- LOPES, C. A. Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos – literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n.8, p. 5-40, dez. 2007. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/cadernofinancas/CFP8/CFP_n8_art1.pdf>. Acesso em: 10 de mai. de 2013.
- LOPES, F. C.; FREIRE, G. M. C. A. Governo eletrônico e accountability: avaliação da publicização das contas públicas dos estados brasileiros. Anais Encontro Nacional do CONPEDI, 19, Fortaleza, 2010.
- LÓPEZ, M. D. G.; MARTÍNEZ, A. M. R.; OLIVA, C. V. Transparencia financiera de los municipios españoles: utilidad y factores relacionados. **Auditoría Pública**, Murcia, n. 55, p. 109 – 116, 2011.
- MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEIJER, A. Understanding modern transparency. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 2, p. 255-269, 2009.
- _____. Understanding the Complex Dynamics of Transparency. **Transatlantic Conference on Transparency Research**. Utrecht, 2012.
- MENDEL, T. **Liberdade de Informação: um estudo de direito comparado**. 2.ed. Brasília : Unesco, 2009.
- MIGUEL, L. F. Impasses da accountability: dilemas e alternativas da representação política. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 25, p. 25-38, 2005.
- MITCHELL, R. B. Transparency for governance: The mechanisms and effectiveness of disclosure-based and education-based transparency policies. **Ecological Economics**, v.70, p.1882–1890, 2011.
- MONFARDINI, P. Accountability in the new public sector: a comparative case study. **International Journal of Public Sector Management**. v.23, n.7, p. 632 – 646, 2010.
- MULGAN, R. The Processes of Public Accountability. **Australian Journal of Public Administration**, Austrália, n. 56, p. 25-36, mar. 1997.

NAZÁRIO, D. C.; SILVA, P. F.; ROVER, A. J. Avaliação da qualidade da informação disponibilizada no Portal da Transparência do governo federal. **Revista Democracia Digital e Governo Eletrônico**, n. 6, p. 180-199, 2012.

NORRIS, D.; FLETCHER, P.; HOLDEN, S. **Is your local government plugged in? Highlights of electronic government survey 2000**. Prepared for International City/County management association and public technology, Inc. 27 fev. 2001.

O'DONNELL, G. A. Horizontal Accountability in New Democracies. **Journal of Democracy**, v. 9, n.3, p. 112-126, 1998.

ORGANIZAÇÃO para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **OECD best practices for budget transparency**. OECD Journal on Budgeting, n.1, v.3, 2002.

OSBORNE, D. Reinventing government: what a difference a strategy makes. **Global Forum on Reinventing Government**, 7, Nações Unidas, Austria, 2007.

OZKAN, S.; KANAT, I. E. E-Government adoption model based on theory of planned behavior: Empirical validation. **Government Information Quarterly**, v. 28, p. 503-513, 2011.

PALLOT, J. Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.5, n. 1, p.38-59, 1992.

PARK, H. M.; PERRY, J. L. The Transformation of Governance: Who Are the New Public Servants and What Difference Does It Make for Democratic Governance? **The American Review of Public Administration**, v.43, n.1, p. 26 – 49, 2013.

PEREIRA, J. R. T.; CORDEIRO, J. B. F. Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: O que está acontecendo? **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v.15, n. 1, p.33 – 43, 2012.

PÉREZ, C. C.; HERNÁNDEZ, A. M. L.; BOLÍVAR, M. P. R. Citizens access to on-line governmental financial information: Practices in the European Union countries. **Government Information Quarterly**, v. 22, p. 258-276, 2005.

PINHO, J. A. G. Internet, Governo Eletrônico, Sociedade e Democracia no Brasil: Algumas Questões Básicas em Debate. **Revista VeraCidade**. n. 3. p. 1-20, 2008a.

_____. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca Democracia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.42, n.3, p. 471-493, mai./jun. 2008b.

_____; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Accountability: já podemos traduzi-la para o português?** **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.43, n.6, p. 1343- 1368, nov./dez. 2009.

PIOTROWSKI, S. J.; VAN RYZIN, G. G. Citizen Attitudes Toward Transparency in Local Government. **The American Review of Public Administration**, Sage, n. 37, p. 306 – 326, 2007.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RENZIO, P.; GOMEZ, P.; SHEPPARD, J. **Budget transparency and development in resource-dependent countries**. UNESCO. Blackwell. 2009.

RIBEIRO, J. F. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FERREIRA, J. O. L. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos

profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008.

RIBEIRO, C. P. P.; ZUCCOLOTTO, R. Identificação dos fatores determinantes da transparência na gestão pública dos municípios brasileiros. **Concurso Nacional de Monografias Conselheiro Henrique Santillo**. 1º Lugar. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. 2012.

RODRIGUES, A.; PAULO, E. Introdução à Análise Multivariada. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (org.). Análise Multivariada para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia. FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2012.

SANCHEZ, I. M. G.; ACEITUNO, J. V. F. ; DOMÍNGUEZ, L. R. Determinants of corporate social disclosure in Spanish Local governments. **Journal of Cleaner Production**, n. 39, p.60-72, 2013.

SANTOS, G. E. O. Cálculo amostral: calculadora on-line. Disponível em: <<http://www.calculoamostral.vai.la>>. Acesso em 19 jun. 2013.

SANTOS, L. A.; CARDOSO, R. L. S. **Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa, Brasília, 2001.

SCHEDLER, A. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Eds.). **The self-restraining state. Power and accountability in new democracies**. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SIAU, K.; LONG, Y. Factors impacting e-government development. **International Conference on Information Systems**, 25, 2004.

STIGLITZ, J. E. **On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life**. Oxford Amnesty Lecture. Oxford, U.K. 1999.

TRIBUNAL Superior Eleitoral, Repositório de dados eleitorais. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/eleicoes/repositorio-de-dados-eleitorais>>. Acesso em 25 jul. 2013.

UPPING, P.; OLIVER, J. Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Lüder's Model for Developing Countries. **International Review of Business Research Papers**, v. 7, n. 1, p. 364 – 380, jan. 2011.

VIEIRA, J. B.. **Transparência pública e corrupção nos municípios brasileiros: o impacto do governo eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3226. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21635>>. Acesso em: 5 mai. 2013.

VIVOT, A. R. **Acceso a la Información**. Avina. Buenos Aires: Dunken, 2010.

WEHNER, J.; RENZIO, P. Citizens, Legislators, and Executive Disclosure: The Political Determinants of Fiscal Transparency. **World Development**, v. 41, Elsevier, 2013.

WOHLERS, T. E. E-government: Trends and sophistication at the local level of government. **Journal of Systemics, Cybernetics, and Informatics**, v.49, p.49–55, 2008.

ZIMMERMAN, J. L. The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. **Journal of Accounting Research**, v.15, p. 107-144, 1977.

APÊNDICE

APÊNDICE A

Metodologia para apuração do Índice de Transparência Pública

Temas / Parâmetros	Sinal	Pontuação Máxima
1 - CONTEÚDO	=	1.650
1.1 - Execução orçamentária (valores)	=	100
1.1.1 - Dotação Inicial	+	10
1.1.2 - Autorizado	+	20
1.1.3 - Empenhado	+	10
1.1.4 - Liquidado	+	10
1.1.5 - Pago	+	10
1.1.6 - Restos a pagar pagos	+	10
1.1.7 - Total desembolsado	+	20
1.1.8 - Restos a pagar a pagar	+	10
1.2 - Classificação orçamentária	=	550
1.2.1 - Institucional	+	100
1.2.2 - Funcional Programática	=	100
1.2.2.1 - Função	+	10
1.2.2.2 - Subfunção	+	10
1.2.2.3 - Programa	+	20
1.2.2.4 - Ação	+	20
1.2.2.5 - Subtítulo	+	40
1.2.3 - Natureza da Despesa	=	100
1.2.3.1 - Categoria Econômica	+	10
1.2.3.2 - Grupo de Natureza da Despesa	+	10
1.2.3.3 - Modalidade de Aplicação	+	20
1.2.3.4 - Elemento de Despesa	+	20
1.2.3.5 - Sub-elemento de Despesa	+	40
1.2.4 - Detalhamento de Pessoal e Encargos Sociais	=	200
1.2.4.1 - Nome dos funcionários	+	20
1.2.4.2 - Servidor com/sem vínculo	+	40
1.2.4.3 - Cargo / função	+	20
1.2.4.4 - Salário por cargo/função	+	20
1.2.4.5 - Todas as informações vinculadas	+	100
1.2.5 - Fonte de Recursos	+	50
1.3 - Documento de empenho (NE)	=	150
1.3.1 - Número da NE	+	10
1.3.2 - Data do empenho	+	10
1.3.3 - Unidade Gestora emitente	+	10

1.3.4 - Favorecido do empenho	+	10
1.3.5 - Valor do empenho	+	10
1.3.6 - Descrição do empenho	+	100
1.4 - Documento de pagamento (OB)	=	150
1.4.1 - Número	+	10
1.4.2 - Data	+	10
1.4.3 - Unidade Gestora emitente	+	10
1.4.4 - Favorecido	+	10
1.4.5 - Valor	+	10
1.4.6 - Observação	+	100
1.5 - Beneficiário do pagamento (pessoa física ou jurídica)	=	100
1.5.1 - Lista completa	+	100
1.5.2 - Individual	+	30
1.6 - Informações agregadas (1.1 até 1.5, exceto detalhamento de pessoal)	=	100
1.7 - Procedimento licitatório	=	300
1.7.1 - Edital	=	100
1.7.1.1 - Íntegra	+	100
1.7.1.1.1 - Modalidade de licitação	+	10
1.7.1.1.2 - Data de realização	+	10
1.7.1.1.3 - Órgão / UO / UG licitante	+	20
1.7.1.1.4 - Número/ano do Edital	+	20
1.7.1.1.5 – Objeto	+	20
1.7.2 - Participantes	=	100
1.7.2.1 - Razão Social das empresas	+	20
1.7.2.2 – CNPJs	+	40
1.7.2.3 – Valores	+	40
1.7.3 - Contrato	=	100
1.7.3.1 - Unidade Gestora	+	10
1.7.3.2 - Razão Social da contratada	+	10
1.7.3.3 - Data de publicação	+	10
1.7.3.4 – Vigência	+	10
1.7.3.5 - Valor contratado	+	10
1.7.3.6 – Objeto	+	10
1.7.3.7 - Número do contrato	+	10
1.7.3.8 - Programa de Trabalho	+	10
1.7.3.9 - Natureza da despesa	+	10
1.7.3.10 – Empenho	+	10
1.8 - Convênios/Contratos de Repasses/Termos de Parceria	=	100
1.8.1 - Número do convênio	+	5
1.8.2 – Concedente	+	5
1.8.3 - Responsável concedente	+	5
1.8.4 – Conveniente	+	10
1.8.5 - Responsável conveniente	+	10
1.8.6 - Data da celebração	+	5
1.8.7 - Data da publicação	+	5

1.8.8 – Vigência	+	5
1.8.9 – Objeto	+	10
1.8.10 – Justificativa	+	5
1.8.11 - Situação do convênio	+	5
1.8.12 - Valor da transferência	+	10
1.8.13 - Valor da contrapartida	+	10
1.8.14 - Valor pactuado	+	10
1.9 – Receita	=	100
1.9.1 - Órgão / Unidade Gestora (Arrecadadora)	+	30
1.9.2 - Origem da receita / Tipo de receita	+	30
1.9.3 - Previsão valor	+	20
1.9.4 - Arrecadação valor	+	20
2 - SÉRIE HISTÓRICA E FREQUÊNCIA DE ATUALIZAÇÃO	=	200
2.1 - Série histórica	=	100
2.1.1 - 5 anos ou mais	+	100
2.1.2 - 4 anos	+	90
2.1.3 - 3 anos	+	80
2.1.4 - 2 anos	+	60
2.1.5 - 1 ano (em curso)	+	50
2.2 - Atualização (despesa)	=	100
2.2.1 - De online a 24 horas	+	100
2.2.2 - De 2 a 7 dias	+	80
2.2.3 - De 8 a 15 dias	+	40
2.2.4 - De 16 a 30 dias	+	30
2.2.5 - De 31 a 60 dias	+	20
2.2.6 - A partir de 61 dias	+	0
3 – USABILIDADE	=	900
3.1 – Interação	=	100
3.1.1 - Manual de Navegação	+	10
3.1.2 – Glossário	+	10
3.1.3 - Perguntas Frequentes	+	10
3.1.4 - Fale conosco - E-mail	+	30
3.1.5 - Fale conosco –Telefone	+	40
3.2 - Possibilidades de download (banco de dados)	=	100
3.2.1 - Download em arquivo texto	+	40
3.2.2 - Download Web Service	+	60
3.3 - Delimitação temporal das consultas	=	100
3.3.1 - Ano (acumulado)	+	10
3.3.2 – Semestral	+	10
3.3.3 – Trimestral	+	10
3.3.4 – Bimensal	+	10
3.3.5 – Mensal	+	60
3.4 - Facilidade de navegação	=	600
3.4.1 - Disposição do conteúdo = 100	=	100
3.4.1.1 - Conteúdo concentra-se em um único <i>site</i> (sem link)	+	100

3.4.1.2 - Conteúdo linkado e nominado na página principal	+	50
3.4.2 - Visualização do conteúdo = 200	=	200
3.4.2.1 - Toda a informação de navegação disponível é indicada em html	+	100
3.4.2.2 - Todas as consultas disponíveis para download	+	100
3.4.2.3 - Parte das consultas disponíveis para download	+	30
3.4.3 - Formato = 200	=	200
3.4.3.1 - Consulta de conteúdo formatado	+	50
3.4.3.2 - Consulta parcial de conteúdo a formatar	+	100
3.4.3.3 - Consulta plena de conteúdo a formatar	+	200
3.4.4 - Acesso em endereço oficial - http://xxxxxxxxxx.uf.gov.br	+	100

Fonte: Associação Contas Abertas (adaptado).

Observações importantes para a aplicação da metodologia:

- Se existir o item 1.7.1.1, já é atribuída a pontuação máxima da categoria, não sendo necessário a avaliação dos itens 1.7.1.1.1 a 1.7.1.1.5.
- Nos itens 2.1, 2.2, 3.3, 3.4.1, 3.4.2 e 3.4.3 devem ser selecionados apenas um dos subitens, sendo a seleção de uma das situações excludente dos demais.
- Foram considerados links para outros *sites* que apresentassem a informação específica, desde que, já direcionado para a informação de forma selecionada.
- Item 3.4.1 será considerado um conteúdo sem link, quando os dados são mantidos pela própria prefeitura. Já um conteúdo linkado será considerado quando os dados ficarem no site de um fornecedor contratado (redirecionamento no *browser*).
- O item 3.4.4 foi adaptado da metodologia original, passando a contemplar se o *site* se encontra em um endereço oficial, e não se está contemplado num endereço www.transparencia.uf.gov.br, o qual tem sido utilizado pelos estados.

APÊNDICE B

Resultado da apuração do Índice de Transparência Pública

Nº	EST	MUNICÍPIO	DATA DA AVALIAÇÃO	ITP-M	CON-TEÚDO	HISTÓ-RICO	USABI-LIDADE	GRUPO*
1	AC	Manoel Urbano	15/7/2013	3,93	600	50	430	3
2	AC	Rio Branco	15/7/2013	4,25	570	190	410	3
3	AL	Boca da Mata	17/8/2013	0,62	0	0	170	2
4	AL	Colônia Leopoldina	15/7/2013	0,00	0	0	0	1
5	AL	Feliz Deserto	19/7/2013	0,47	0	0	130	2
6	AL	Flexeiras	15/7/2013	0,00	0	0	0	1
7	AL	Jundiá	15/7/2013	0,00	0	0	0	1
8	AL	Maceió	15/7/2013	4,44	570	200	450	3
9	AL	Roteiro	15/7/2013	0,00	0	0	0	1
10	AL	Santana do Mundaú	15/7/2013	0,47	0	0	130	2
11	AM	Benjamin Constant	15/7/2013	0,62	0	0	170	2
12	AM	Iranduba	19/8/2013	2,76	460	50	250	3
13	AM	Juruá	17/8/2013	4,73	840	50	410	3
14	AM	Manaus	15/7/2013	4,62	570	190	510	3
15	AM	Urucurituba	15/7/2013	0,00	0	0	0	1
16	AP	Ferreira Gomes	17/8/2013	0,36	0	0	100	2
17	AP	Macapá	17/7/2013	4,98	680	200	490	3
18	AP	Santana	15/7/2013	4,84	660	150	520	3
19	BA	Amargosa	15/7/2013	1,45	270	0	130	2
20	BA	América Dourada	15/7/2013	1,93	260	50	220	2
21	BA	Anagé	15/7/2013	0,00	0	0	0	1
22	BA	Aurelino Leal	15/7/2013	4,98	770	90	510	3
23	BA	Barreiras	15/7/2013	4,80	710	90	520	3
24	BA	Brejolândia	15/7/2013	0,00	0	0	0	1
25	BA	Canápolis	15/7/2013	0,87	140	0	100	2
26	BA	Casa Nova	17/8/2013	0,00	0	0	0	1
27	BA	Catolândia	17/8/2013	4,33	680	80	430	3
28	BA	Cipó	17/8/2013	0,47	0	0	130	2
29	BA	Coaraci	15/7/2013	4,44	760	50	410	3
30	BA	Contendas do Sincorá	15/7/2013	5,16	760	150	510	3
31	BA	Ibicarai	15/7/2013	5,16	760	150	510	3
32	BA	Ibirapitanga	19/8/2013	0,11	0	0	30	2
33	BA	Itarantim	17/8/2013	0,00	0	0	0	1
34	BA	Lamarão	16/7/2013	2,58	290	50	370	3
35	BA	Maracás	17/8/2013	5,05	830	150	410	3
36	BA	Morro do Chapéu	16/7/2013	0,00	0	0	0	1
37	BA	Nazaré	16/7/2013	0,47	0	0	130	2
38	BA	Nova Ibiá	16/7/2013	0,00	0	0	0	1
39	BA	Olindina	16/7/2013	0,00	0	0	0	1
40	BA	Rio do Antônio	16/7/2013	0,00	0	0	0	1

41	BA	Rodelas	16/7/2013	0,47	0	0	130	2
42	BA	Salvador	16/7/2013	6,22	900	190	620	3
43	BA	São Sebastião do Passé	16/7/2013	0,00	0	0	0	1
44	BA	Tremedal	16/7/2013	0,00	0	0	0	1
45	BA	Ubaíra	16/7/2013	0,84	130	0	100	2
46	CE	Abaiara	17/8/2013	0,00	0	0	0	1
47	CE	Aracoiaba	17/8/2013	6,00	970	160	520	3
48	CE	Boa Viagem	20/8/2013	6,00	970	130	550	3
49	CE	Crato	17/8/2013	6,22	1030	130	550	3
50	CE	Fortaleza	17/7/2013	5,93	950	200	480	3
51	CE	Groaíras	17/7/2013	5,45	970	130	400	3
52	CE	Hidrolândia	17/7/2013	0,00	0	0	0	1
53	CE	Horizonte	17/7/2013	5,38	800	160	520	3
54	CE	Itatira	17/7/2013	5,67	1000	90	470	3
55	CE	Jaguaribara	17/7/2013	5,71	940	130	500	3
56	CE	Morrinhos	17/8/2013	5,96	970	150	520	3
57	CE	Pacoti	17/7/2013	6,15	1060	130	500	3
58	CE	Sobral	17/7/2013	4,95	730	140	490	3
59	CE	Tejuçuoca	17/7/2013	5,02	800	90	490	3
60	ES	Iúna	17/7/2013	6,58	1040	150	620	3
61	ES	Ponto Belo	17/7/2013	4,51	580	150	510	3
62	ES	Presidente Kennedy	17/8/2013	4,33	590	80	520	3
63	ES	São Mateus	17/7/2013	4,22	510	130	520	3
64	ES	São Roque do Canaã	17/7/2013	3,95	585	100	400	3
65	ES	Vitória	18/7/2013	6,36	1130	190	430	3
66	GO	Americano do Brasil	18/7/2013	5,60	900	160	480	3
67	GO	Cidade Ocidental	18/7/2013	5,60	780	200	560	3
68	GO	Cocalzinho de Goiás	18/7/2013	5,89	1030	150	440	3
69	GO	Diorama	18/7/2013	4,62	800	80	390	3
70	GO	Edealina	18/7/2013	4,44	820	50	350	3
71	GO	Goiânia	18/7/2013	7,09	1240	190	520	3
72	GO	Guarani de Goiás	17/8/2013	5,20	910	130	390	3
73	GO	Iporá	18/7/2013	5,31	1010	130	320	3
74	GO	Jaupaci	17/8/2013	2,44	320	50	300	3
75	GO	Leopoldo de Bulhões	18/7/2013	0,62	0	0	170	2
76	GO	Luziânia	18/7/2013	7,20	1150	200	630	3
77	GO	Nova Glória	18/7/2013	5,31	960	50	450	3
78	GO	Palminópolis	18/7/2013	1,20	200	0	130	2
79	GO	Piracanjuba	18/7/2013	4,51	720	130	390	3
80	GO	Santo Antônio da Barra	18/7/2013	3,38	390	90	450	3
81	GO	São João d'Aliança	17/8/2013	0,00	0	0	0	1
82	GO	Urutaí	18/7/2013	4,91	880	80	390	3
83	MA	Araguanã	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
84	MA	Bacuri	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
85	MA	Balsas	18/7/2013	1,02	90	50	140	2

86	MA	Bela Vista do Maranhão	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
87	MA	Benedito Leite	18/7/2013	1,13	150	50	110	3
88	MA	Bequimão	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
89	MA	Brejo de Areia	17/8/2013	0,00	0	0	0	1
90	MA	Fortuna	18/7/2013	4,76	760	70	480	3
91	MA	Itaipava do Grajaú	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
92	MA	Mata Roma	17/8/2013	0,47	0	0	130	2
93	MA	Nova Colinas	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
94	MA	Penalva	18/7/2013	0,47	0	0	130	2
95	MA	São Luís	18/7/2013	3,35	370	120	430	3
96	MA	São Raimundo do Doca Bezerra	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
97	MA	Senador La Rocque	18/7/2013	0,00	0	0	0	1
98	MG	Abadia dos Dourados	18/7/2013	1,78	110	50	330	3
99	MG	Alpercata	18/7/2013	2,58	220	150	340	3
100	MG	Barão de Monte Alto	20/7/2013	0,00	0	0	0	1
101	MG	Belo Horizonte	20/7/2013	5,95	825	200	610	3
102	MG	Borda da Mata	20/7/2013	0,98	100	0	170	2
103	MG	Cachoeira de Minas	20/7/2013	2,91	430	60	310	3
104	MG	Campanha	20/7/2013	4,22	620	150	390	3
105	MG	Campestre	20/7/2013	4,33	640	70	480	3
106	MG	Campo Belo	20/7/2013	2,84	300	50	430	3
107	MG	Capim Branco	20/7/2013	1,67	270	50	140	3
108	MG	Capitão Andrade	20/7/2013	3,67	600	50	360	3
109	MG	Caputira	20/7/2013	0,00	0	0	0	1
110	MG	Carrancas	20/7/2013	5,20	800	150	480	3
111	MG	Carvalhos	20/7/2013	0,47	0	0	130	2
112	MG	Casa Grande	20/7/2013	0,62	0	0	170	2
113	MG	Caxambu	20/7/2013	5,05	780	170	440	3
114	MG	Chapada do Norte	20/7/2013	0,62	0	0	170	2
115	MG	Cláudio	20/7/2013	4,62	610	160	500	3
116	MG	Coronel Xavier Chaves	20/7/2013	5,27	840	130	480	3
117	MG	Desterro de Entre Rios	20/7/2013	4,04	580	90	440	3
118	MG	Divino	21/7/2013	3,78	510	50	480	3
119	MG	Durandé	21/7/2013	2,91	260	90	450	3
120	MG	Estrela do Indaiá	21/7/2013	3,56	490	50	440	3
121	MG	Felisburgo	21/7/2013	0,00	0	0	0	1
122	MG	Formiga	17/8/2013	0,47	0	0	130	2
123	MG	Frei Inocência	21/7/2013	4,76	660	70	580	3
124	MG	Imbé de Minas	21/7/2013	0,00	0	0	0	1
125	MG	Itamogi	21/7/2013	0,00	0	0	0	1
126	MG	Itinga	20/8/2013	4,76	790	80	440	3
127	MG	Itutinga	21/7/2013	5,16	810	130	480	3
128	MG	José Gonçalves de Minas	21/7/2013	0,00	0	0	0	1
129	MG	Mateus Leme	21/7/2013	3,89	580	70	420	3

130	MG	Matias Barbosa	21/7/2013	4,91	740	90	520	3
131	MG	Mesquita	21/7/2013	0,00	0	0	0	1
132	MG	Minduri	21/7/2013	0,47	0	0	130	2
133	MG	Monte Santo de Minas	17/8/2013	4,80	740	130	450	3
134	MG	Nanuque	21/7/2013	4,76	660	70	580	3
135	MG	Nova Ponte	21/7/2013	0,84	60	0	170	2
136	MG	Novorizonte	17/8/2013	0,00	0	0	0	1
137	MG	Patrocínio	21/7/2013	4,11	560	90	480	3
138	MG	Perdigão	17/8/2013	0,47	0	0	130	2
139	MG	Planura	22/7/2013	0,47	0	0	130	2
140	MG	Pratápolis	22/7/2013	5,02	780	150	450	3
141	MG	Rodeiro	17/8/2013	5,05	750	200	440	3
142	MG	Santana de Cataguases	22/7/2013	0,11	0	0	30	2
143	MG	Santo Antônio do Monte	22/7/2013	4,91	730	140	480	3
144	MG	São João da Lagoa	22/7/2013	0,47	0	0	130	2
145	MG	São João do Manteninha	22/7/2013	0,00	0	0	0	1
146	MG	São João Evangelista	22/7/2013	0,00	0	0	0	1
147	MG	São Joaquim de Bicas	22/7/2013	4,18	580	130	440	3
148	MG	São Sebastião do Oeste	22/7/2013	0,73	100	0	100	2
149	MG	São Sebastião do Rio Verde	22/7/2013	0,00	0	0	0	1
150	MG	Senador Cortes	22/7/2013	0,62	0	0	170	2
151	MG	Tapira	22/7/2013	3,45	430	80	440	3
152	MG	Taquaraçu de Minas	22/7/2013	0,00	0	0	0	1
153	MG	Vargem Bonita	17/8/2013	4,22	690	50	420	3
154	MG	Várzea da Palma	17/8/2013	0,47	0	0	130	2
155	MG	Vazante	22/7/2013	2,91	320	50	430	3
156	MS	Antônio João	22/7/2013	4,76	620	170	520	3
157	MS	Campo Grande	23/7/2013	2,73	240	120	390	3
158	MS	Douradina	17/8/2013	2,91	330	50	420	3
159	MS	Dourados	23/7/2013	5,71	860	190	520	3
160	MS	Santa Rita do Pardo	23/7/2013	0,00	0	0	0	1
161	MS	Selvíria	19/8/2013	4,36	700	90	410	3
162	MT	Colíder	23/7/2013	1,96	310	50	180	3
163	MT	Cuiabá	23/7/2013	3,40	385	150	400	3
164	MT	Gaúcha do Norte	18/8/2013	5,42	990	100	400	3
165	MT	Luciára	23/7/2013	0,00	0	0	0	1
166	MT	Marcelândia	23/7/2013	5,31	890	140	430	3
167	MT	Nova Canaã do Norte	18/8/2013	4,80	750	130	440	3
168	MT	Reserva do Cabaçal	23/7/2013	0,11	0	0	30	2
169	MT	Ribeirãozinho	23/7/2013	0,47	0	0	130	2
170	MT	Santa Rita do Trivelato	23/7/2013	0,62	0	0	170	2
171	MT	Santo Antônio do Leste	23/7/2013	2,15	300	50	240	3
172	PA	Aurora do Pará	1/8/2013	0,25	0	0	70	2
173	PA	Belém	1/8/2013	5,33	765	190	510	3

174	PA	Cachoeira do Arari	18/8/2013	0,47	0	0	130	2
175	PA	Castanhal	2/8/2013	5,13	740	90	580	3
176	PA	Faro	6/8/2013	0,47	0	0	130	2
177	PA	Igarapé-Miri	20/8/2013	0,47	0	0	130	2
178	PA	Palestina do Pará	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
179	PA	Piçarra	6/8/2013	5,69	835	150	580	3
180	PA	São Félix do Xingu	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
181	PA	São João da Ponta	6/8/2013	0,36	0	0	100	2
182	PA	Trairão	18/8/2013	0,47	0	0	130	2
183	PA	Vigia	18/8/2013	0,47	0	0	130	2
184	PB	Araruna	6/8/2013	5,24	830	90	520	3
185	PB	Bananeiras	18/8/2013	4,91	830	130	390	3
186	PB	Cacimba de Dentro	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
187	PB	Caldas Brandão	6/8/2013	0,47	0	0	130	2
188	PB	Curral de Cima	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
189	PB	João Pessoa	6/8/2013	5,64	760	130	660	3
190	PB	Mamanguape	6/8/2013	4,84	740	50	540	3
191	PB	Manaíra	6/8/2013	4,15	580	70	490	3
192	PB	Picuí	18/8/2013	4,80	830	100	390	3
193	PB	Queimadas	6/8/2013	4,73	660	50	590	3
194	PB	Santo André	6/8/2013	0,47	0	0	130	2
195	PB	São Sebastião de Lagoa de Roça	6/8/2013	4,87	710	50	580	3
196	PB	Tavares	6/8/2013	0,62	0	0	170	2
197	PB	Umbuzeiro	6/8/2013	0,36	0	0	100	2
198	PE	Agrestina	19/8/2013	0,47	0	0	130	2
199	PE	Aliança	6/8/2013	2,18	230	50	320	3
200	PE	Araçoiaba	6/8/2013	0,47	0	0	130	2
201	PE	Caruaru	6/8/2013	5,38	790	110	580	3
202	PE	Condado	6/8/2013	0,36	0	0	100	2
203	PE	Itacuruba	6/8/2013	4,58	640	150	470	3
204	PE	Limoeiro	18/8/2013	4,33	620	80	490	3
205	PE	Orocó	6/8/2013	0,62	0	0	170	2
206	PE	Palmares	18/8/2013	0,36	0	0	100	2
207	PE	Recife	6/8/2013	7,31	1060	200	750	3
208	PE	Santa Cruz do Capibaribe	6/8/2013	4,58	770	80	410	3
209	PE	Taquaritinga do Norte	6/8/2013	2,65	310	70	350	3
210	PE	Terezinha	18/8/2013	0,00	0	0	0	1
211	PE	Xexéu	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
212	PI	Alegrete do Piauí	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
213	PI	Bela Vista do Piauí	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
214	PI	Betânia do Piauí	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
215	PI	Dirceu Arcoverde	18/8/2013	0,00	0	0	0	1
216	PI	Esperantina	6/8/2013	4,33	730	50	410	3
217	PI	Floriano	6/8/2013	5,38	960	80	440	3

218	PI	Lagoa Alegre	6/8/2013	0,00	0	0	0	1
219	PI	Lagoa de São Francisco	7/8/2013	0,47	0	0	130	2
220	PI	Manoel Emídio	18/8/2013	0,00	0	0	0	1
221	PI	Santa Rosa do Piauí	7/8/2013	0,00	0	0	0	1
222	PI	Santo Antônio dos Milagres	7/8/2013	0,00	0	0	0	1
223	PI	São Francisco de Assis do Piauí	7/8/2013	0,00	0	0	0	1
224	PI	São João da Serra	7/8/2013	0,00	0	0	0	1
225	PI	Teresina	7/8/2013	3,42	320	170	450	3
226	PR	Adrianópolis	7/8/2013	4,47	610	130	490	3
227	PR	Araucária	7/8/2013	5,82	890	150	560	3
228	PR	Ariranha do Ivaí	18/8/2013	5,75	850	180	550	3
229	PR	Bela Vista da Caroba	20/8/2013	5,35	770	150	550	3
230	PR	Bituruna	7/8/2013	5,82	870	180	550	3
231	PR	Califórnia	7/8/2013	0,84	100	0	130	2
232	PR	Congonhinhas	7/8/2013	2,36	280	50	320	3
233	PR	Curitiba	7/8/2013	7,20	1070	200	710	3
234	PR	Flórida	7/8/2013	5,35	800	160	510	3
235	PR	Guaporema	7/8/2013	0,00	0	0	0	2
236	PR	Guaraniaçu	7/8/2013	5,35	800	190	480	3
237	PR	Inajá	7/8/2013	0,62	0	0	170	2
238	PR	Indianópolis	7/8/2013	5,27	780	180	490	3
239	PR	Itaguajé	7/8/2013	0,47	0	0	130	2
240	PR	Laranjeiras do Sul	7/8/2013	0,62	0	0	170	2
241	PR	Lunardelli	18/8/2013	4,33	500	180	510	3
242	PR	Mauá da Serra	7/8/2013	0,62	0	0	170	2
243	PR	Paranaguá	7/8/2013	5,45	920	130	450	3
244	PR	Pinhalão	7/8/2013	5,96	970	180	490	3
245	PR	Pontal do Paraná	7/8/2013	5,96	960	190	490	3
246	PR	Roncador	7/8/2013	3,56	450	140	390	3
247	PR	Santo Inácio	7/8/2013	5,31	850	130	480	3
248	PR	Terra Rica	7/8/2013	4,84	700	150	480	3
249	PR	Terra Roxa	20/8/2013	4,98	820	130	420	3
250	PR	Uraí	8/8/2013	2,11	340	100	140	3
251	PR	Wenceslau Braz	8/8/2013	4,76	660	100	550	3
252	RJ	Arraial do Cabo	8/8/2013	3,53	420	70	480	3
253	RJ	Belford Roxo	9/8/2013	0,36	0	0	100	2
254	RJ	Iguaba Grande	20/8/2013	0,62	0	0	170	2
255	RJ	Maricá	9/8/2013	4,55	650	200	400	3
256	RJ	Porciúncula	9/8/2013	4,76	840	90	380	3
257	RJ	Rio de Janeiro	9/8/2013	5,49	630	200	680	3
258	RJ	Sapucaia	9/8/2013	3,45	420	160	370	3
259	RN	Água Nova	9/8/2013	0,47	0	0	130	2
260	RN	Itaú	9/8/2013	0,47	0	0	130	2
261	RN	Martins	20/8/2013	0,25	0	0	70	2

262	RN	Monte Alegre	9/8/2013	0,11	0	0	30	2
263	RN	Natal	9/8/2013	6,62	1090	200	530	3
264	RN	Olho-d'Água do Borges	9/8/2013	0,84	100	0	130	2
265	RN	Paraná	20/8/2013	0,00	0	0	0	1
266	RN	Parazinho	9/8/2013	0,11	0	0	30	2
267	RN	Passa e Fica	9/8/2013	4,76	790	50	470	3
268	RN	Riacho de Santana	20/8/2013	0,36	0	0	100	2
269	RN	São José do Campestre	9/8/2013	0,25	0	0	70	2
270	RN	São Miguel	9/8/2013	5,71	1020	130	420	3
271	RO	Mirante da Serra	9/8/2013	0,47	0	0	130	2
272	RO	Porto Velho	19/8/2013	6,36	1070	190	490	3
273	RO	Presidente Médici	10/8/2013	0,98	100	0	170	2
274	RO	São Felipe D'Oeste	10/8/2013	0,00	0	0	0	1
275	RR	Amajari	12/8/2013	0,62	0	0	170	2
276	RR	Boa Vista	12/8/2013	5,69	895	80	590	3
277	RS	Alto Alegre	12/8/2013	6,40	1140	130	490	3
278	RS	Arroio do Meio	12/8/2013	5,24	820	170	450	3
279	RS	Arroio dos Ratos	12/8/2013	5,27	790	180	480	3
280	RS	Barra do Ribeiro	12/8/2013	5,56	970	140	420	3
281	RS	Bento Gonçalves	12/8/2013	5,13	730	160	520	3
282	RS	Campo Bom	20/8/2013	5,56	820	200	510	3
283	RS	Caseiros	12/8/2013	5,16	760	180	480	3
284	RS	Cerro Grande do Sul	12/8/2013	4,91	790	120	440	3
285	RS	Chiapetta	20/8/2013	4,62	660	180	430	3
286	RS	Dois Irmãos das Missões	12/8/2013	5,16	780	150	490	3
287	RS	Doutor Ricardo	12/8/2013	4,04	550	120	440	3
288	RS	Ervál Seco	12/8/2013	5,49	790	140	580	3
289	RS	Fortaleza dos Valos	12/8/2013	4,36	610	140	450	3
290	RS	Gaurama	12/8/2013	4,87	750	200	390	3
291	RS	Glorinha	12/8/2013	1,75	300	0	180	2
292	RS	Itaara	12/8/2013	2,95	410	70	330	3
293	RS	Itaqui	12/8/2013	4,91	760	200	390	3
294	RS	Jaguari	20/8/2013	5,20	760	180	490	3
295	RS	Lagoa dos Três Cantos	12/8/2013	4,98	700	180	490	3
296	RS	Muçum	12/8/2013	4,55	690	180	380	3
297	RS	Pedro Osório	12/8/2013	4,58	750	130	380	3
298	RS	Porto Alegre	12/8/2013	6,75	1165	200	490	3
299	RS	Pouso Novo	12/8/2013	4,40	660	160	390	3
300	RS	Relvado	12/8/2013	0,95	180	50	30	2
301	RS	Salto do Jacuí	12/8/2013	5,89	1040	160	420	3
302	RS	Santa Clara do Sul	12/8/2013	4,76	660	160	490	3
303	RS	São José do Sul	12/8/2013	4,15	560	160	420	3
304	RS	Segredo	12/8/2013	2,98	330	200	290	3
305	RS	Toropi	12/8/2013	5,05	810	200	380	3

306	RS	Tucunduva	12/8/2013	4,07	610	150	360	3
307	RS	Ubiretama	12/8/2013	5,64	940	150	460	3
308	RS	Victor Graeff	12/8/2013	5,05	720	180	490	3
309	SC	Araranguá	20/8/2013	5,71	840	180	550	3
310	SC	Bandeirante	13/8/2013	5,67	880	140	540	3
311	SC	Benedito Novo	13/8/2013	5,67	990	140	430	3
312	SC	Bom Jardim da Serra	13/8/2013	5,45	880	80	540	3
313	SC	Caçador	13/8/2013	5,31	740	140	580	3
314	SC	Calmon	13/8/2013	0,98	160	0	110	2
315	SC	Capinzal	13/8/2013	5,60	940	140	460	3
316	SC	Cordilheira Alta	13/8/2013	5,67	850	130	580	3
317	SC	Cunhataí	13/8/2013	5,53	870	130	520	3
318	SC	Doutor Pedrinho	13/8/2013	5,71	980	140	450	3
319	SC	Flor do Sertão	13/8/2013	5,60	990	130	420	3
320	SC	Florianópolis	13/8/2013	5,78	910	180	500	3
321	SC	Itapoá	13/8/2013	5,71	940	140	490	3
322	SC	Jupia	13/8/2013	5,82	870	180	550	3
323	SC	Mirim Doce	20/8/2013	5,13	820	130	460	3
324	SC	Peritiba	14/8/2013	5,60	870	130	540	3
325	SC	Piratuba	14/8/2013	4,91	770	130	450	3
326	SC	Sangão	14/8/2013	5,53	850	90	580	3
327	SC	Urussanga	14/8/2013	4,98	750	140	480	3
328	SE	Aracaju	14/8/2013	5,42	920	180	390	3
329	SE	Boquim	20/8/2013	3,67	490	130	390	3
330	SE	Capela	20/8/2013	3,05	430	50	360	3
331	SE	Itaporanga d'Ajuda	15/8/2013	0,47	0	0	130	2
332	SE	Japoatã	15/8/2013	0,00	0	0	0	1
333	SE	Lagarto	20/8/2013	4,65	700	130	450	3
334	SE	São Domingos	15/8/2013	4,69	780	130	380	3
335	SP	Adamantina	15/8/2013	4,95	730	140	490	3
336	SP	Anhumas	20/8/2013	4,44	640	100	480	3
337	SP	Arujá	15/8/2013	5,67	830	180	550	3
338	SP	Auriflama	15/8/2013	4,29	650	70	460	3
339	SP	Bariri	15/8/2013	5,16	850	150	420	3
340	SP	Bastos	20/8/2013	1,93	330	50	150	3
341	SP	Cesário Lange	15/8/2013	4,84	780	130	420	3
342	SP	Cristais Paulista	15/8/2013	4,40	700	150	360	3
343	SP	Dracena	15/8/2013	4,55	670	150	430	3
344	SP	Fernandópolis	20/8/2013	5,45	860	180	460	3
345	SP	Ilha Solteira	15/8/2013	5,16	830	130	460	3
346	SP	Ipuã	15/8/2013	5,85	1030	180	400	3
347	SP	Itapequerica da Serra	20/8/2013	4,00	380	160	560	3
348	SP	Jeriquara	15/8/2013	5,02	810	150	420	3
349	SP	Joanópolis	15/8/2013	4,76	830	90	390	3
350	SP	Lourdes	15/8/2013	5,31	970	100	390	3

351	SP	Mirassol	15/8/2013	5,56	950	160	420	3
352	SP	Mirassolândia	20/8/2013	4,84	760	110	460	3
353	SP	Palmares Paulista	15/8/2013	5,64	960	180	410	3
354	SP	Paraíso	16/8/2013	0,62	0	0	170	2
355	SP	Patrocínio Paulista	16/8/2013	0,87	110	0	130	2
356	SP	Pedregulho	16/8/2013	4,62	790	90	390	3
357	SP	Piquete	16/8/2013	4,75	785	100	420	3
358	SP	Poá	16/8/2013	4,55	630	120	500	3
359	SP	Poloni	16/8/2013	5,40	825	180	480	3
360	SP	Pontal	20/8/2013	4,84	760	110	460	3
361	SP	Pontes Gestal	16/8/2013	4,85	725	130	480	3
362	SP	Populina	16/8/2013	5,36	875	120	480	3
363	SP	Porangaba	16/8/2013	5,35	920	130	420	3
364	SP	Pratânia	16/8/2013	5,42	840	160	490	3
365	SP	Ribeirão Branco	16/8/2013	4,73	730	80	490	3
366	SP	Riversul	16/8/2013	4,47	580	190	460	3
367	SP	Santa Albertina	16/8/2013	4,80	830	80	410	3
368	SP	Santo Antônio do Jardim	16/8/2013	5,16	700	190	530	3
369	SP	São João de Iracema	16/8/2013	4,47	640	130	460	3
370	SP	São Paulo	16/8/2013	5,53	760	200	560	3
371	SP	São Sebastião da Gramma	19/8/2013	5,38	920	140	420	3
372	SP	Taubaté	19/8/2013	5,64	840	170	540	3
373	SP	Vargem	19/8/2013	3,78	510	90	440	3
374	SP	Viradouro	19/8/2013	5,24	830	200	410	3
375	SP	Votorantim	19/8/2013	5,02	920	70	390	3
376	TO	Araguatins	20/8/2013	3,71	620	50	350	3
377	TO	Bandeirantes do Tocantins	19/8/2013	0,00	0	0	0	1
378	TO	Luzinópolis	19/8/2013	0,00	0	0	0	1
379	TO	Novo Acordo	19/8/2013	0,36	0	0	100	2
380	TO	Palmas	19/8/2013	6,51	980	190	620	3
381	TO	Santa Rosa do Tocantins	20/8/2013	5,09	960	50	390	3
382	TO	São Bento do Tocantins	20/8/2013	0,47	0	0	130	2
383	TO	Tupirama	20/8/2013	5,16	770	130	520	3
384	TO	Xambioá	20/8/2013	3,89	560	90	420	3

Fonte: Pesquisa própria.

*Observação: 1- SEM SITE / SEM PORTAL; 2 - COM SITE /SEM PORTAL; 3 - COM SITE E PORTAL.