

RELAÇÃO DE VARIÁVEIS SOCIOECONÔMICAS E CONTÁBEIS COM OS NÍVEIS DE TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DO SUL E SUDESTE DO BRASIL.

Geovane Teixeira Manoel

Universidade Estadual Do Oeste Do Parana

Udo Strassburg

Universidade Estadual Do Oeste Do Parana

Resumo

A transparência governamental constitui um tema relevante e de notória necessidade nas contas dos entes públicos e seus órgãos componentes nas administrações, direta e indireta. O presente estudo tem como objetivo analisar a relação de variáveis socioeconômicas e contábeis com os níveis de transparência dos municípios do sudeste e sul do Brasil. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, procurando abordar o problema de forma quantitativa, ao selecionar 88 municípios da região sul e 233 municípios da região sudeste avaliados na Escala Brasil Transparente em 2018, utilizando-se de análises com variáveis socioeconômicas e contábeis, por intermédio de análise de correlação bivariada (Spearman) e comparação de média, nos municípios das regiões abordadas no estudo. Os resultados demonstram que, há uma correlação positiva do nível de transparência geral com a maioria das variáveis socioeconômicas (exceto Educação e Saúde dos municípios da região sudeste), confirmando as hipóteses da pesquisa. Verificou-se também que o nível de transparência geral com as variáveis contábeis Receita Orçamentária, Transferências de Recursos da União e o valor do Ativo total, apresentam correlação positiva com todas variáveis dos municípios da região sudeste, não sendo observado a mesma correlação com as variáveis contábeis dos municípios pertencentes a região sul.

Palavras-chave: Transparência pública; Variáveis socioeconômicas; Variáveis Contábeis; Municípios.

RELAÇÃO DE VARIÁVEIS SOCIOECONÔMICAS E CONTÁBEIS COM OS NÍVEIS DE TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DO SUL E SUDESTE DO BRASIL.**RESUMO**

A transparência governamental constitui um tema relevante e de notória necessidade nas contas dos entes públicos e seus órgãos componentes nas administrações, direta e indireta. O presente estudo tem como objetivo analisar a relação de variáveis socioeconômicas e contábeis com os níveis de transparência dos municípios do sudeste e sul do Brasil. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, procurando abordar o problema de forma quantitativa, ao selecionar 88 municípios da região sul e 233 municípios da região sudeste avaliados na Escala Brasil Transparente em 2018, utilizando-se de análises com variáveis socioeconômicas e contábeis, por intermédio de análise de correlação bivariada (*Spearman*) e comparação de média, nos municípios das regiões abordadas no estudo. Os resultados demonstram que, há uma correlação positiva do nível de transparência geral com a maioria das variáveis socioeconômicas (exceto Educação e Saúde dos municípios da região sudeste), confirmando as hipóteses da pesquisa. Verificou-se também que o nível de transparência geral com as variáveis contábeis Receita Orçamentária, Transferências de Recursos da União e o valor do Ativo total, apresentam correlação positiva com todas variáveis dos municípios da região sudeste, não sendo observado a mesma correlação com as variáveis contábeis dos municípios pertencentes a região sul.

Palavras-chave: Transparência pública; Variáveis socioeconômicas; Variáveis Contábeis; Municípios.

1 INTRODUÇÃO

A transparência governamental constitui um tema relevante e de notória necessidade nas contas dos entes públicos e seus órgãos componentes nas administrações direta e indireta. Além de garantir o cumprimento das normas legais, as iniciativas de transparência constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população (Platt Neto, Cruz, Rolim, & Ensslin, 2007).

A transparência na gestão pública resulta em transformações teóricas e práticas. Com relação à teórica, constata-se o aumento no número de estudos científicos que abordam este tema, e as transformações práticas são certificadas tanto nas alterações na legislação vigente, como na estrutura institucional e administrativa das organizações públicas (Oliveira, 2016).

Um exemplo de transformação prática por meio das legislações vigentes, é a regulamentação do acesso à informação. A Lei de Acesso à Informação (LAI) n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011, além de regulamentar o direito constitucional de acesso, criou mecanismos que possibilitam, a qualquer pessoa física ou jurídica, sem necessidade de apresentar motivo, o recebimento de informações públicas dos órgãos e entidades.

No entanto, apesar das exigências legais, a cultura da transparência no Brasil ainda não prevalece, visto que os responsáveis não se mostram tão interessados (Baldissera, 2018). A Controladoria Geral da União (CGU) está inserida, neste contexto, na medida em que por meio da Escala Brasil Transparente (EBT) – avaliação 360º busca medir a transparência pública em estados e municípios brasileiros com base na LAI e LRF.

Com relação aos estudos sobre a transparência, é possível apontar pesquisas que relacionam o nível de transparência aos indicadores sociais e econômicos (Oliveira, 2016; Fiirst *et al.*, 2018), utilizando-se de diferentes índices de transparência (Wright, 2014), em diferentes países (Mabillard, & Pasquier, 2016; Jalón, Heras, & Agudo, 2017), nos estados

brasileiros (Resende, 2014), nas capitais (Falconieri, 2016) e em municípios brasileiros em geral (Siqueira, 2016).

Entretanto, ao considerar a relevância e os estudos realizados sobre essa temática, observou-se a lacuna de estudos recentes que abordem a relação de indicadores socioeconômicos e contábeis sobre a transparência geral, utilizando-se da Escala Brasil Transparente (EBT) - avaliação 360°, em municípios da região sul e sudeste do Brasil. A presente pesquisa justifica-se, também, em virtude da escolha pela metodologia EBT - avaliação 360° em que aborda a transparência passiva referente ao atendimento das demandas da população que na maioria das métricas utilizadas nos estudos anteriores priorizam a transparência ativa decorrente do cumprimento de normais legais e de informações divulgadas por iniciativa dos próprios órgãos públicos.

Diante disso, o tema da pesquisa se situa em verificar a relação do nível de transparência com os indicadores socioeconômicos e contábeis dos municípios do sul e sudeste do Brasil, baseado no *checklist* da Escala Brasil Transparente (EBT) da CGU. Elaborou-se assim, o problema da pesquisa com a seguinte questão: **Qual a relação das variáveis socioeconômicas e contábeis com os níveis de transparência dos municípios do sul e sudeste do Brasil?**

Sendo assim o objetivo geral deste trabalho é analisar a relação de variáveis socioeconômicas e contábeis com os níveis de transparência dos municípios do sul e sudeste do Brasil. Os estudos sobre transparência, de maneira geral, demonstram que os municípios com melhores indicadores socioeconômicos e melhores condições financeiras tendem possuir melhores níveis de transparência e divulgação das informações (Santana Júnior, 2008; Cruz, 2010; Cruz *et al.*, 2012; Avelino; Sol, 2013).

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Transparência pública

O conceito sobre transparência é abordado na literatura de maneiras distintas. Holzner e Holzner (2006, p. 13) conceituam como “Acesso aberto, público e/ou individual, a informação detidas e divulgadas pelos centros de autoridade”, Cotterrell (1999, p. 414) descreve como a “Disponibilidade de informações sobre assuntos de interesse público, a capacidade dos cidadãos de participar das decisões políticas, e a prestação de contas do governo com a opinião pública ou processos judiciais” enquanto Gerring e Thacker (2004, p. 316) definem sendo “Disponibilidade e acessibilidade de informações relevantes sobre o funcionamento do sistema político”.

Observa-se que os conceitos supracitados relacionam a transparência ao acesso (Gerring, & Thacker, 2004; Holzner, & Holzner, 2006), a divulgação das informações (Cotterrell, 1999; Gerring, & Thacker, 2004; Holzner e Holzner, 2006) e a prestação de contas (Cotterrell, 1999).

Cruz *et al.* (2012 como citado em Heald, 2003) descreve que a transparência ganhou expressão na sociedade, na última década do século XX, passando a fazer parte da agenda governamental. Fox (2007) entende que uma razão relevante ao aumento desse movimento em direção à transparência é a preocupação de que, quando as escolhas políticas não são conhecidas, os eleitores são incapazes de punir políticos que se envolvem em corrupção e outras formas de desvio público.

A transparência ativa consiste na divulgação periódica e sistematizada de informações sobre a gestão pública, e na obrigação imposta aos órgãos do Estado de publicar todas as informações necessárias periodicamente indicadas pela norma (Yazigi, 1999). O conceito de transparência passiva denota da obrigação do Estado em conceder, aos cidadãos que o solicitem, acesso oportuno às informações na posse de órgãos públicos (Yazigi, 1999).

No entanto, mesmo com o aumento da quantidade de informações disponibilizadas e das diversas formas de acesso, Silva (2009) atenta para o fato de que não existem motivos para acreditar que o nível do grau de transparência tenha atingido o ideal esperado pela população. Diante disso, aborda-se no tópico seguinte a Escala Brasil Transparente da CGU que funciona como uma das ferramentas de avaliação visando este nível esperado de transparência pública mencionado anteriormente.

2.2 Escala Brasil Transparente

A Escala Brasil Transparente (EBT) é uma metodologia utilizada para medir a transparência pública em estados e municípios brasileiros (CGU, 2018). A EBT foi desenvolvida visando fornecer os subsídios necessários à Controladoria-Geral da União (CGU) para o exercício das competências que lhe são atribuídas (CGU, 2018). Além disso, avalia o grau de cumprimento de dispositivos da LAI em três versões concentrando-se na transparência passiva (CGU, 2018).

A primeira edição da Escala Brasil Transparente, divulgada em maio de 2015, analisou o cumprimento da LAI em 492 municípios com até 50 mil habitantes, incluindo todas capitais, além dos 26 estados e do Distrito Federal (CGU, 2018). Na segunda edição, divulgada em novembro de 2015, foram avaliados todos os entes já avaliados na primeira edição, além de novos municípios selecionados por meio de amostra probabilística totalizando 1.613 entes federativos (CGU, 2018). Por último, a aplicação da terceira versão da EBT, foram avaliados 2.355 entes federativos, sendo 2.301 municípios, todas as 27 capitais, além dos 26 estados e o Distrito Federal (CGU, 2018).

No entanto, a CGU ao realizar a edição da EBT – Avaliação 360°, incorporou aspectos da transparência ativa como a verificação da publicação de informações sobre receitas e despesa, licitações e contratos, estrutura administrativa, servidores públicos, acompanhamento de obras públicas e outras (CGU, 2018). Dessa forma, não é possível comparar as notas alcançadas pelos entes nas avaliações anteriores, pois a EBT – Avaliação 360° adota metodologia e a métrica diferente (CGU, 2018).

O método da EBT avaliação 360°, avalia os quesitos em dois blocos distintos (transparência ativa e transparência passiva). Cada bloco corresponde a 50% da nota da avaliação e os itens avaliados foram escalonados, possibilitando assim, verificar se o critério foi atendido integralmente, parcialmente ou não atendido (CGU, 2018).

O *checklist* da EBT avaliação 360° avalia, de maneira geral, no bloco da transparência passiva, a existência de Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) e o funcionamento desse serviço relacionado à possibilidade de acompanhamento do pedido de acesso, à inexistência de pontos que dificultem ou inviabilizem o pedido de acesso, às respostas aos pedidos no prazo legal e às respostas em conformidade com o que foi solicitado.

2.3 Estudos Anteriores

O assunto relacionado à transparência pública é encontrado em estudos nacionais e internacionais. Na literatura internacional constata-se a abordagem dessa temática em diferentes países (Sol, 2013; Guillamón, Ríos, Gesuele, & Metallo, 2016; Santamaría, & Matallana).

Santamaría e Matallana (2017) analisaram os fatores que mais influenciam no grau de transparência municipal das prefeituras espanholas em quatro possíveis fatores: signo político, tamanho do município, localização geográfica e nível de renda per capita. Concluiu-se que, nenhum deles é um fator determinante.

No que diz respeito aos estudos nacionais, identificou-se também, estudos que são abordados em diferentes instituições públicas das unidades federativas do Brasil. Constatou-se pesquisas em órgãos federais (Cintra, 2016) e no executivo e legislativo dos estados

(Santana Junior, 2008; Zuccolotto, & Teixeira, 2014; Santos; Siqueira, 2016; Silva; Fiirst *et al.*, 2018).

No que se refere à relação do nível de transparência com os indicadores socioeconômicos e contábeis, os estudos utilizam-se de diferentes indicadores, como por exemplo, a população (Cruz *et al.*, 2009, Fiirst *et al.*, 2018; Oliveira, & Bruni, 2019), o Produto Interno Bruto (PIB) (Wright, 2014), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) (Cruz *et al.*, 2012; Oliveira, 2016), a receita do município (Queiroz *et al.*, 2013; Silva, 2017) e a taxa de alfabetização (Santos, 2016).

Este nível de transparência é identificado por meio de diferentes índices e propostas de indicadores. Com isso, há diferentes metodologias na avaliação e na medição do nível de transparência das instituições estudadas. A Escala Brasil Transparente (EBT), por exemplo, é uma metodologia para medir a transparência pública em estados e municípios brasileiros desenvolvida para fornecer os subsídios para a CGU no exercício das suas competências, e avaliar o grau de cumprimento de dispositivos da LAI (CGU, 2018).

Dentre as pesquisas que utilizaram a EBT, constataram-se estudos relacionados à análise dos determinantes da transparência passiva nos municípios com menos de 50.000 habitantes (Oliveira, 2016) ou em 1.133 municípios em geral (Oliveira, & Bruni, 2019). Os resultados desses estudos apontam que o desenvolvimento econômico e social e a capacidade fiscal do município são variáveis que influenciaram nos resultados da EBT (Oliveira, 2016) e que o desenvolvimento estadual, a execução orçamentária corrente, a liquidez e os gastos com pessoal influenciam positivamente o nível de transparência dos estados (Fiirst *et al.*, 2018), de maneira que há correlação significativa entre a transparência pública passiva e as variáveis escolaridade da população, receita per capita e idade da população (Oliveira, & Bruni, 2019) e a correlação positiva com relação aos coeficientes estimados associado às variáveis de controle – PIB per capita, receita bruta per capita e resultado orçamentário per capita –, ou seja, quanto maior desempenho do município nestes indicadores (individualmente) maior será o seu índice de transparência (Viana, 2018).

Com base nos estudos supracitados, observa-se que a maioria deles estão relacionados à transparência do poder executivo de municípios e estados. Constata-se, também, que os estudos acima apresentados demonstram uma evolução nessa temática. Com relação à lacuna da pesquisa, observa-se que a temática sugerida ao relacionar as variáveis socioeconômicas e contábeis aos níveis de transparência dos municípios do sudeste e do sul do Brasil, por meio da Escala Brasil Transparente – Avaliação 360°, objeto do presente estudo, é pouco explorada nos estudos apontados, demonstrando a importância de estudar os municípios da região mencionada, que também estão sujeitos as exigências da LRF e LAI e que foram avaliados pela EBT - avaliação 360° no segundo semestre de 2018 e que, segundo a CGU (2018), inovou na tradicional metodologia de avaliação adotada, contemplando não só a transparência passiva, mas também a transparência ativa no sentido contribuir no desenvolvimento dos estudos sobre essa temática.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que se refere aos objetivos propostos, esta pesquisa classifica-se quanto aos objetivos, como uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2008, p. 42), a pesquisa descritiva tem “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A presente pesquisa terá uma abordagem do problema predominantemente quantitativa. Considera-se um estudo quantitativo, principalmente, ao empregar instrumentos estatísticos na coleta e no tratamento dos dados (Raupp, & Beuren, 2006).

Quanto aos procedimentos técnicos, o presente estudo caracteriza-se, como uma pesquisa documental, pois se utiliza de dados secundários divulgados nos portais eletrônicos dos municípios, dados contábeis da STN, índice de transparência da CGU e dados socioeconômicos da FIRJAN. Segundo Beuren (2006, p. 89), a pesquisa documental justifica-se “no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta”. Estudo documental permitirá a formação de informações que serão coletadas de forma estruturada e que servirão de base para as análises realizadas.

O universo da pesquisa é composta por todos os municípios da região sul e sudeste do Brasil com população acima de 50 mil habitantes avaliados na EBT avaliação 360° da CGU. A EBT avaliação 360°, em sua 1ª edição em 2018, avaliou 107 municípios da região sul do período de 09/07/2018 a 14/11/2018, sendo que a amostra da pesquisa foi composta por 88 municípios.

Com relação aos municípios da região sudeste, a EBT avaliação 360°, em sua 1ª edição em 2018, avaliou 259 municípios do período de 09/07/2018 a 14/11/2018, sendo a amostra da pesquisa composta por 233 municípios. Ainda com relação à amostra da pesquisa, não foram incluídos os municípios em que não foi possível a obtenção de dados contábeis no portal da STN. Dessa forma, desconsiderou-se nas análises 22 municípios da região sul e 30 municípios da região sudeste avaliados pela EBT avaliação 360°, que não participaram da amostra e das análises em estudo. Corrar, Paulo e Dias (2012) indicam a exclusão de dados faltantes como uma das soluções antes dos testes estatísticos.

A escolha das regiões mencionadas se justifica, apesar dos estudos anteriores, pelo fato dessas duas regiões abrangerem um maior número de municípios acima de 50 mil habitantes e, conseqüentemente, submetidos a avaliação da CGU e utilizando-se da EBT avaliação 360° divulgada no segundo semestre de 2018. O estudo regionalizado, também, se justifica na medida em que a transparência geral dos municípios brasileiros apresenta resultados distintos em função de cada uma das regiões brasileiras (Baldissera, 2018), e os municípios localizados em uma área geográfica específica possibilitam análises mais homogêneas e a obtenção de resultados mais práticos sobre o tema analisado (Sánchez *et al.*, 2013).

O nível de transparência foi identificado a partir da EBT avaliação 360°, que de maneira geral, é uma ferramenta de monitoramento da transparência pública em estados e municípios brasileiros relacionados a transparência passiva e a transparência ativa (CGU, 2018).

Com relação às variáveis socioeconômicas e contábeis, estas foram obtidas de fontes distintas. No que se refere as variáveis socioeconômicas (IFDM – Educação, IFDM – Saúde e o IFDM – Emprego & Renda) foram coletadas no próprio site da instituição (<https://www.firjan.com.br/ifdm>).

Os dados das variáveis contábeis (receita orçamentária, ativo total e transferências de recursos da União para os Municípios) foram obtidos do site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Os dados foram consolidados em planilhas do *Microsoft Excel* e posterior uso nos software estatístico adequado.

O software estatístico utilizado nas estatísticas descritivas foi SPSS 21. O mesmo software foi utilizado, também, na aplicação do teste de normalidade de *Kolmogorov-Smirnov*, nos testes de médias e de correlação. Além disso, o fato dos dados não seguirem uma distribuição normal, o teste aplicado foi o teste da correlação de *Spearman* (Queiroz *et al.*, 2013). Por fim, a interpretação dos coeficientes de correlação terá como referência a Tabela 1.

Tabela 1

Interpretação da Correlação das variáveis do estudo.

Correlação	Interpretação	Correlação	Interpretação
-1,00	Correlação Negativa Perfeita	+1,00	Correlação Positiva Perfeita
-0,60	Forte Correlação Negativa	+0,60	Forte Correlação Positiva
-0,30	Moderada Correlação Negativa	+0,30	Moderada Correlação Positiva
-0,10	Fraca Correlação Negativa	+0,10	Fraca Correlação Positiva
0,00	Não há correlação		

Nota: Fonte: Queiroz *et al.* (2013) adaptado de Levin e Fox (2004).

Neste estudo foi adotado como variável dependente a nota do ranking de transparência ativa, passiva e geral da EBT avaliação 360° da CGU, relacionado à transparência pública dos municípios. As variáveis independentes escolhidas com base na literatura sobre esta temática, foram divididas em dois grupos: variáveis socioeconômicas e variáveis contábeis. As variáveis socioeconômicas são: o Índice FIRJAN Desenvolvimento Municipal (IFDM) subdividido em IFDM – Educação, IFDM – Saúde e o IFDM – Emprego & Renda. O segundo grupo foi composto pelas seguintes variáveis contábeis: receita orçamentária, ativo total e transferências de recursos da união para os municípios.

Todas as variáveis são de natureza quantitativa. No Quadro 1, são apresentadas as definições da variável dependente (nível de transparência geral da EBT avaliação 360°) e as variáveis independentes (socioeconômicas e contábeis).

Quadro 1

Definição das Variáveis do estudo.

Variáveis dependentes				
Definição	Sigla	Ano/Fonte	Descrição	Autor
Nota do nível de transparência geral da EBT avaliação 360°	EBTG	2018 (CGU)	A Escala Brasil Transparente (EBT) é uma ferramenta de monitoramento da transparência pública em estados e municípios brasileiros.	Oliveira, 2016; Viana; Fiirst <i>et al.</i> , 2018.
Variáveis independentes: socioeconômicas				
IFDM – Educação	IFDM–Educação	2018 - Ano Base: 2016 (FIRJAN)	Índice que mensura o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros, com base no emprego e renda, na educação e na saúde.	Zuccolotto, & Teixeira, 2014; Oliveira, 2016.
IFDM – Saúde	IFDM–Saúde			
IFDM – Emprego & Renda.	IFDM–Emprego & Renda.			
Variáveis independentes: contábeis				
Receita Orçamentária	Rec	2018 (STN)	É o total arrecadado pelo município em tributos, contribuições, receitas de serviços, transferências e outros em 2018.	Cruz <i>et al.</i> , 2009; Cruz <i>et al.</i> , 2012; Queiroz <i>et al.</i> , 2013; Avelino, Cunha, Lima, & Colauto, 2014.
Ativo Total	AT	2018 (STN)	É o valor do ativo total do município em 31 de dezembro de 2018.	Santos, 2018.
Transferências de recursos da União para os Municípios	Transf	2018 (STN)	Indica o valor total de recursos de repassados pela União para cada Município em 2018.	Avelino, 2013; Avelino <i>et al.</i> , 2014; Castro, 2016; Santos, 2018.

Nota: Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Neste sentido, visando verificar a relação da nota do geral da EBT avaliação 360° dos municípios pesquisados com as variáveis socioeconômicas e contábeis escolhidas, descreve-se a base teórica e a fundamentação das hipóteses testadas.

O Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) permite a orientação de ações públicas e o acompanhamento de seus impactos sobre o desenvolvimento dos municípios, de

maneira que constitui-se em uma importante ferramenta de gestão pública e de *accountability* democrática (Castro, 2016).

Dessa forma, foram utilizadas cada uma das variáveis pertencentes ao IFDM, sendo elas, o IFDM – Educação, IFDM – Saúde e o IFDM – Emprego & Renda. O IFDM – Educação considera em seu cálculo as variáveis: taxa de matrícula na educação infantil; taxa de abandono; taxa de distorção idade série; percentual de docentes com ensino superior; média de horas aula diárias e Resultado do IDEB (Zuccolotto, & Teixeira, 2014).

Com relação ao IFDM – Saúde, é considerado em seu cálculo as variáveis: número de consultas pré-natal, óbitos por causas mal definidas e óbitos infantis por causas evitáveis. Já o IFDM – Emprego & Renda considera em seu cálculo as variáveis: geração de emprego formal; estoque de emprego formal; salários médios do emprego formal (Zuccolotto, & Teixeira, 2014).

Os estudos sobre essa temática consideram que, os municípios que apresentam melhores indicadores socioeconômicos, inclusive ao utilizar-se das variáveis deste estudo, tenderiam a possuir melhores níveis de transparência e divulgação das informações (Santana Júnior, 2008; Cruz, 2010; Cruz *et al.*, 2012; Avelino; Sol, 2013; Zuccolotto, & Teixeira, 2014; Oliveira, 2016). Sendo assim, espera-se que uma relação positiva na hipótese apresentada.

Dessa forma, apresenta-se as hipótese relacionada ao nível de transparência geral (EBTG) com as variáveis socioeconômicas conforme Quadro 2.

Quadro 2

Definição da Hipótese relacionada as variáveis socioeconômicas do estudo.

Variável dependente	Variáveis independentes: socioeconômicas	Relação esperada	Base Teórica	Hipótese
Nível de transparência geral da EBT (EBTG)	IFDM (Educação, Saúde e Emprego & Renda)	(+) Positiva	(Santana Júnior, 2008; Cruz, 2010; Cruz <i>et al.</i> , 2012; Avelino; Sol, 2013; Zuccolotto, & Teixeira, 2014; Oliveira, 2016)	H1: O nível de transparência geral da EBT avaliação 360° (EBTG) possui uma relação positiva com as variáveis socioeconômicas dos municípios.

Nota: Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Descreve-se também, a base teórica e a fundamentação das hipóteses testadas com as variáveis contábeis. A Receita orçamentária, por exemplo, é fruto do resultado da razão entre o total arrecadado pelo município em tributos, contribuições, receitas de serviços, transferências e outras receitas, representa a capacidade de geração de receitas do município (Viana, 2018).

O ativo total é utilizado em estudos que envolvem o setor privado como representante do porte/tamanho das empresas, por se tratar do conjunto de bens e direitos pertencentes a companhia (Santos, 2018).

As transferências de recursos da união para os municípios, podem ser de natureza legal ou voluntária, com o objetivo de fornecer melhores condições econômicas aos entes (Santos, 2018). A Constituição prevê a partilha de determinados tributos arrecadados pela União com os estados, o Distrito Federal e os municípios que, além das transferências constitucionais mencionadas, leis específicas podem determinar o repasse desses recursos (STN, 2019).

As pesquisas realizadas consideram que os municípios em que o montante total de receitas e as transferências de recursos da união para os municípios, podem ser de natureza legal ou voluntária, e que o tamanho do município ao considerar seu ativo total, por exemplo, proporcionam melhores condições financeiras que incentivam e tendem a apresentar melhores índices de divulgação, prestação de contas e, conseqüentemente, a transparência nessas instituições (Cruz *et al.*, 2009; Cruz, 2010; Avelino, 2013). Sendo assim, espera-se uma relação positiva na hipótese apresentada.

Diante disso, especifica-se a hipótese relacionada ao nível de transparência geral (EBTG) com as variáveis contábeis dos municípios, de ambas as regiões, conforme Quadro 3.

Definição da Hipótese relacionada as variáveis contábeis do estudo.

Variável dependente	Variáveis independentes: contábeis	Relação esperada	Base Teórica	Hipótese
Nível de transparência geral da EBT (EBTG)	Receita Orçamentária, Ativo Total e a Transferência de recursos da união para os municípios.	(+) Positiva	(Cruz <i>et al.</i> , 2009; Cruz, 2010; Avelino, 2013)	H2: O nível de transparência geral da EBT avaliação 360° (EBTG) possui uma relação positiva com as variáveis contábeis dos municípios.

Nota: Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A pesquisa utilizou-se de dados do ano de 2018 em todas as variáveis dependentes (EBTA, EBTP, e EBTG) e em todas as variáveis independentes de natureza contábil (Receita orçamentária, Ativo total e a Transferência de recursos da união para os municípios). As variáveis independentes de natureza socioeconômica (Índice FIRJAN Desenvolvimento Municipal - IFDM nas categorias Educação, Saúde e Emprego & Renda) refere-se aos dados divulgados de 2018 (ano base de 2016). Dessa forma, as análises, relações e considerações do pesquisador serão baseadas nas informações coletadas desses anos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção destina-se a descrição e análise dos dados coletados no estudo. Inicialmente são apresentados os níveis de transparência por meio de uma estatística descritiva dos municípios por região, pertencentes à amostra da pesquisa. Em seguida, buscou-se estudar a relação entre as variáveis independentes (socioeconômicas e contábeis) e a variável dependente (nível de transparência) por intermédio de análise de correlação bivariada e comparação de média, ao utilizar-se dos testes de *Mann-Whitney* e o teste T de amostras independentes, nos municípios das regiões abordadas no estudo.

4.1 Níveis de transparência dos municípios e estatística descritiva da amostra

Com base nos resultados disponibilizados pela CGU (2018) apresenta-se o resultado do nível de transparência ativa, passiva e geral dos municípios da região sul e sudeste com os melhores níveis de transparência, em ordem decrescente da pontuação atingida pelos municípios em cada uma das avaliações realizadas (transparência ativa e passiva que variam de 0 a 50). Bem como o somatório de cada uma delas, assim como o resultado da transparência geral desses municípios (transparência ativa + passiva que variam de 0 a 100).

A amostra referente aos municípios pertencentes à região sul, e é composta por 88 municípios. Sendo 32 municípios pertencentes ao estado do Paraná, 26 municípios do estado de Santa Catarina e 30 municípios do estado do Rio Grande do Sul.

A Tabela 2 apresenta os municípios da região sul, com os maiores níveis de transparência ativa, passiva e geral identificados nos 88 municípios pertencentes à amostra e avaliados na EBT avaliação 360°.

Tabela 2

Municípios com os maiores níveis de transparência ativa, passiva e geral da região sul.

Nível de transparência ativa			Nível de transparência passiva			Nível de transparência geral		
Nº	Município - UF	Nível (0-50)	Nº	Município - UF	Nível (0-50)	Nº	Município - UF	Nível (0-100)
1	Londrina-PR	49,50		Chapecó – SC, Curitiba – PR, Londrina – PR e	50,00	1	Londrina – PR	99,50
2	Farroupilha-RS	48,00				2	Sarandi – PR	97,10
3	Rio Grande-RS	47,30				3	Curitiba – PR	96,70

4	Sarandi-PR	47,10		4	Chapecó – SC	95,60
5	Brusque-SC	47,00	Sarandi - PR	5	Blumenau – SC	93,80

Nota: Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Com base na Tabela 2, verifica-se que os municípios de Chapecó-SC, Curitiba-PR, Londrina-PR e Sarandi-PR atenderam a todos os itens avaliados relacionados à transparência passiva que, conforme descrito na seção 2.3, trata-se da disponibilização de informações mediante o atendimento à demandas específicas de uma pessoa física ou jurídica como, por exemplo, o atendimento a pedidos de acesso à informação, que é considerado um tipo de transparência passiva (CGU, 2018).

Vale ressaltar também, que dentre os municípios que apresentam os maiores níveis de transparência, ao considerar todos os quesitos avaliados, os municípios de Londrina-PR, Sarandi-PR, Curitiba-PR, Blumenau-SC e São Bento do Sul-SC aparecem dentre os melhores em todos os 3 rankings (transparência ativa, passiva e geral) dos municípios da região sul da amostra e avaliados pela EBT.

No que diz respeito aos municípios da região sudeste, a amostra dos municípios é composta por 233 municípios, sendo 11 municípios pertencentes ao estado do Espírito Santo, 65 municípios do estado de Minas Gerais, 25 municípios do estado do Rio de Janeiro e 132 municípios do estado de São Paulo.

A Tabela 3 apresenta os municípios com os maiores níveis de transparência ativa, passiva e geral identificados nos 233 municípios pertencentes a amostra e avaliados na EBT avaliação 360°.

Tabela 3

Municípios com os maiores níveis de transparência ativa, passiva e geral da região sudeste.

Nível de transparência ativa			Nível de transparência passiva			Nível de transparência geral		
Nº	Município - UF	Nível (0-50)	Nº	Município - UF	Nível (0-50)	Nº	Município - UF	Nível (0-100)
1	Vitória-ES	50,00				1	Serra-ES	99,50
2	Catanduva-SP, Nova Venécia-ES, Ouro Preto-MG, Serra-ES, Uberaba-MG e Viana-ES.	49,50	1	Araçatuba-SP, Barbacena-MG, Belo Horizonte-MG, Colatina-ES, Cubatão-SP, Lagoa da Prata-MG, Lagoa Santa-MG, Lagoa Santa-MG, Niterói-RJ, Penápolis-SP, São José do Rio Pardo-SP, Serra-ES, Valença-RJ, Vila Velha-ES e Vinhedo-SP.	50,00	2	Vila Velha-ES	98,50
							Vitória-ES	98,50
						4	Lagoa da Prata-MG	96,90
						5	Viana-ES	96,50

Nota: Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Destaca-se na Tabela 3 que, 14 municípios atenderam a todos os itens avaliados relacionados à transparência passiva, e o município de Vitória-ES atende a todos os itens avaliados relacionados à transparência ativa que, conforme descrito na seção 2.3, trata-se da disponibilização da informação de maneira espontânea (proativa) como, por exemplo, a divulgação de informações na Internet, de modo que qualquer cidadão possa acessá-las diretamente (CGU, 2018).

Além disso, dentre os municípios que apresentam os maiores níveis de transparência, ao considerar todos os quesitos avaliados, os municípios de Serra-ES, Vila Velha-ES e Lagoa da Prata-MG aparecem entre os melhores em todos os 3 rankings (transparência ativa, passiva e geral) dos municípios da região sudeste da amostra e avaliados pela EBT.

No entanto, com base na tabela 2 e 3, observa-se que nenhum município avaliado da região sul e sudeste atendeu a 100% de todos os requisitos avaliados pela CGU. Os estudos de Cruz *et al.* (2012) ao investigar por meio de um Índice de Transparência da Gestão Pública Municipal (ITGP-M), em 96 municípios entre os 100 mais populosos do Brasil, também, não encontrou municípios que atingissem a nota máxima proposta.

Nesse sentido, observa-se que os municípios brasileiros em geral, mesmo os que possuem melhores resultados, possuem pontos específicos a respeito desta temática que

podem ser desenvolvidos e aperfeiçoados, no sentido de atender os pontos consultados pelos pesquisadores e órgãos controladores.

Ao analisar tópicos específicos da avaliação da CGU observou-se que 100% dos municípios da amostra de ambas as regiões, divulgam informações orçamentárias e financeiras consolidadas em um portal de transparência com base na Lei Complementar n.º 101/00, art. 48. inciso II.

Com o propósito de atingir o objetivo da pesquisa, realizou-se uma análise dos dados coletados a partir de uma estatística descritiva da variável dependente EBTG (Nível de transparência geral) dos municípios, por estado das regiões estudadas. Com base nos resultados apresentados, constata-se que a média geral dos municípios da região sul é 71,38 e a região sudeste aparece com uma média de 68,47 pontos dos 100 possíveis a serem atingidos na avaliação da CGU. Observa-se que, dentre os estados, os que apresentam melhores médias são: Espírito Santo, Santa Catarina e Paraná com 82,57, 77,00 e 69,14 pontos de média, respectivamente.

No que se refere aos níveis máximos e mínimos encontrados na avaliação da CGU, verifica-se que os estados do Paraná e Espírito Santo apresentam os municípios que atingiram a maior pontuação na avaliação de 99,50 dentre os municípios da amostra. Conforme, já identificado na seção 4.1, trata-se dos municípios de Serra-ES e Londrina – PR. Além disso, ao consultar os resultados, observa-se que as menores pontuações identificadas na mesma avaliação, são 10,60 em um município do estado do Rio de Janeiro e 17,70 em um município do estado de São Paulo-SP.

Vale ressaltar que, mesmo os resultados dos níveis médios de transparência dos estados da amostra se apresentarem medianos, variando de 62% a 82% da pontuação máxima possível de ser atingida e 71% e 68%, nas regiões sul e sudeste respectivamente, constata-se que esse cenário se apresenta próximo ou superior com relação a outros estudos já realizados.

As pesquisas anteriores sobre este tema, ao utilizar-se de diferentes índices e indicadores de transparência, encontraram resultados na sua maioria inferiores a 60% da pontuação máxima que poderia ser atingida pelas instituições públicas pesquisadas (Cruz *et al.*, 2012; Queiroz *et al.*, 2013; Avelino *et al.*; Wright; Zuccolotto, & Teixeira, 2014; Viana, 2018; Oliveira, & Bruni, 2019).

4.2 Correlação entre as variáveis

Com o propósito de verificar a correlação entre a variável dependente EBTG e as variáveis independentes do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (Saúde, Educação e Emprego & Renda), da Receita Orçamentária, da Transferência de Recursos da União e do valor do Ativo total, foi analisado a normalidade e distribuição dos dados de cada uma das variáveis da pesquisa.

Neste sentido, o teste de normalidade utilizado com as variáveis foi o teste de *Kolmogorov-Smirnov*, que verifica a normalidade dos dados para um nível de significância a 5%, demonstra que a maioria das variáveis, exceto a variável EBTG da região sul, apresentam *p value* < 0,05. Dessa forma, ao rejeitar a hipótese nula, considera-se que os dados da amostra não são normais. Neste sentido, optou-se por testes estatísticos não paramétricos ao realizar os testes de comparação de média (*Mann-Whitney*) e correlação (*Spearman*).

Inicialmente, visando responder as hipóteses 1 (H1) e 2 (H2), apresenta-se os resultados referente aos testes não paramétricos de correlação da variável dependente (EBTG) dos municípios das regiões sul e sudeste, com as variáveis independentes de natureza socioeconômica e contábil, conforme Tabela 4.

Tabela 4

Resultados dos testes de correlação (Spearman) com a variável dependente (EBTG).

Natureza	Variáveis	Sul			Sudeste		
		Coefficiente	Amostra	Valor - p	Coefficiente	Amostra	Valor - p
Socioeconômicas	Educ	,327**	88	,002	,061	233	,357
	Saúde	,303**	88	,004	,112	233	,088
	E&R	,213*	88	,046	,181**	233	,006
Contábeis	Rec	,146	88	,174	,194**	233	,003
	Transf	,042	88	,701	,164*	233	,012
	AT	,120	88	,267	,195**	233	,003

Nota: ** Correlação significativa ao nível de 0,01; *Correlação significativa ao nível de 0,05

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A correlação é utilizada para verificar a dependência e intensidade da associação entre duas variáveis, essas podendo ser positivas ou negativas. O coeficiente de correlação variam entre menos um (-1) e mais um (+1), de maneira que um valor próximo a mais um (+1) indica uma relação positiva forte, enquanto um valor do coeficiente próximo a menos um (-1) indica uma relação linear negativa forte (Seward, & Doane, 2014).

Dessa forma, a partir do resultado da correlação de Spearman ao nível de significância de 5%, constatou-se a correlação positiva do nível de transparência geral (EBTG) da EBT avaliação 360° com a maioria das variáveis socioeconômicas (exceto Educação e Saúde dos municípios da região sudeste). O nível de transparência geral (EBTG) apresenta correlação positiva com todas variáveis socioeconômicas Educação (Educ), Saúde e Emprego & Renda (E&R) dos municípios da região sul, e com a variável socioeconômica Emprego & Renda (E&R) dos municípios da região sudeste.

De acordo com o teste de Spearman as variáveis mais associadas ao IBTG foram: Firjan (Educação) e Firjan (Saúde) nos municípios do sul apresentando coeficientes 0,327 e 0,303, respectivamente, indicando uma correlação positiva considerada moderada, ao nível de 1% de significância, conforme Tabela 3 da seção 3.2. Já a variável socioeconômica Firjan Emprego & Renda (E&R) apresenta correlação positiva fraca, em ambas as regiões, ao nível de 5% de significância.

Dessa forma, observa-se que essas variáveis explicativas mencionadas confirmam a H1 da pesquisa, ou seja, não se rejeita a hipótese H1, visto que o teste identificou correlação significativa e positiva entre as variáveis socioeconômicas e a variável (EBTG). Constata-se também, que todas as variáveis explicativas de natureza socioeconômica se relacionam positivamente com a variável dependente (EBTG), ao identificar que não há sinal negativo em nenhum coeficiente de correlação que, conforme Oliveira e Bruni (2019), indica que acréscimos ou decréscimos em uma variável acarretam incrementos na mesma direção na variável correlacionada.

O resultado encontrado neste estudo relacionado à confirmação da hipótese H1, é similar aos estudos de Avelino, Cunha, Lima, & Colauto (2014), em que a variação no IFDM também provoca uma variação positiva na variável dependente Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M). A pesquisa de Fiirst *et al.* (2018) apresenta que a variável IFDM capta o grau de desenvolvimento no que se refere à saúde, educação, emprego e renda.

A relação positiva desta variável se justifica, uma vez que o Estado com melhores condições de educação, saúde, e emprego e renda apresentaram melhores transparência fiscal, indicando que o nível educacional, a saúde e a empregabilidade e, conseqüentemente, a renda, afetam positivamente a transparência (Zuccolotto, & Teixeira, 2014).

Paralelo a este contexto, constata-se que outros estudos ao utilizar-se de outras variáveis socioeconômicas, também, encontraram correlação ou influência positiva nos diferentes índices e indicadores de transparência pública em diferentes órgãos e instituições públicas (Cruz *et al.*, 2009; Cruz, 2010; Cruz *et al.*, 2012; Oliveira, 2016; Oliveira, & Bruni, 2019).

No que se refere aos resultado da correlação ao nível de significância de 5%, do nível de transparência geral (EBTG), com as variáveis contábeis Receita Orçamentária (Rec), Transferências de Recursos da União para os municípios (Transf) e o valor do Ativo total (AT), o nível de transparência geral (EBTG) apresenta correlação positiva com todas variáveis contábeis dos municípios da região sudeste, ao nível de 1% de significância (Rec e AT) e ao nível de 5% de significância (Transf). Tal fato não foi observado com as variáveis contábeis dos municípios pertencentes a região sul.

De acordo com o teste de *Spearman* as variáveis contábeis que mais se correlacionam ao EBTG foram: Ativo total (AT) e Receita Orçamentária (Rec) nos municípios do sudeste, apresentando coeficientes 0,195 e 0,194, respectivamente, indicando assim, uma correlação positiva considerada fraca ao nível de 1% de significância, conforme Tabela 3 da seção 3.2.

Dessa forma, observa-se que essas variáveis explicativas de natureza contábil referentes aos municípios da região sudeste, confirmam a hipótese H2 da pesquisa, ou seja, não se rejeita a hipótese H2, visto que o teste identificou correlação significativa e positiva entre as variáveis contábeis e a variável (EBTG) nessa região. No entanto, o mesmo cenário não foi constatado com as mesmas variáveis explicativas nos municípios da região sul, porém, apesar de não apresentarem significância ao nível de 5%, foi possível identificar que não há sinal negativo em nenhum coeficiente de correlação.

A confirmação da hipótese H2 nos municípios da região sudeste é semelhante aos estudos que testaram, pelo menos uma das variáveis utilizadas nesta pesquisa, em que os resultados demonstraram uma variação positiva na variável contábil utilizada, por exemplo, reflete positivamente também, nos indicadores e índices de transparência pública escolhidos (Cruz *et al.*, 2009; Queiroz *et al.*, 2013; Avelino, Cunha, Lima, & Colauto; Wright; Zuccolotto, & Teixeira, 2014).

5 CONCLUSÕES

O presente trabalho teve como objeto de análise, a relação dos fatores socioeconômicos e contábeis com os níveis de transparência dos municípios do sudeste e sul do Brasil. Dessa forma, ao final deste estudo, observa-se que o objetivo foi alcançado, visto que as relações das variáveis foram apresentadas e suas respectivas relações, por meio de hipóteses, foram testadas e discutidas conforme proposto.

Ao apresentar os níveis de transparência ativa, passiva e geral das informações fornecidas pelos municípios do sudeste e sul do Brasil, com base na Escala Brasil Transparente (EBT) da CGU, os resultados mostraram que 4 dos 88 municípios da amostra da região sul e 14 dos 233 municípios da região sudeste atenderam a todos os itens avaliados relacionados à transparência passiva, e 01 município da região sudeste (Vitória-ES) atendeu a todos os itens avaliados relacionados à transparência ativa. No entanto, nenhum município avaliado de ambas as regiões atendeu a 100% de todos os requisitos avaliados (ativa + passiva) pela CGU. Os municípios de Londrina -PR (pertencente à região sul) e Serra-ES (pertencente à região sudeste) atingiram os maiores níveis de transparência geral com 99,50% da pontuação máxima possível a ser atingida nessa avaliação, demonstrando que, mesmo os municípios que apresentaram melhores resultados, estes possuem pontos específicos a respeito desta temática que podem ser desenvolvidos e aperfeiçoados.

De maneira geral, os resultados dos níveis médios de transparência dos municípios se apresentaram medianos atingindo 71% e 68% da pontuação máxima possível nas regiões sul e sudeste, respectivamente, constatando assim, um cenário que se apresenta próximo ou superior em relação a outros estudos já realizados (Cruz *et al.*, 2012; Queiroz *et al.*, 2013; Avelino *et al.*, Wright; Zuccolotto, & Teixeira, 2014; Viana, 2018; Oliveira, & Bruni, 2019).

Ao verificar a relação dos aspectos socioeconômicos com o nível de transparência geral dos municípios estudados, visando responder a hipótese H1, apresentam-se os resultados, inicialmente referente aos testes de correlação da variável dependente (EBTG) dos municípios das regiões sul e sudeste com as variáveis independentes de natureza socioeconômica.

Dessa forma, a partir do resultado da correlação ao nível de significância de 5%, constatou-se a correlação positiva do nível de transparência geral (EBTG), com a maioria das variáveis socioeconômicas (exceto Educação e Saúde dos municípios da região sudeste) confirmando a hipótese H1 da pesquisa, não se rejeitando a hipótese H1 e, considerando a correlação significativa e positiva entre as variáveis socioeconômicas e a variável (EBTG) em similaridade com outros os estudos (Avelino *et al.*, 2014; Fiirst *et al.*, 2018). Além disso, a relação positiva desta variável se justifica, uma vez que o Estado com melhores condições de educação, saúde, e emprego e renda apresentaram melhores níveis de transparência fiscal, indicando que o nível educacional, a saúde e a empregabilidade e, conseqüentemente, a renda, afetam positivamente a transparência (Zuccolotto, & Teixeira, 2014).

Ainda, ao verificar também, a relação dos aspectos contábeis com o nível de transparência geral dos municípios estudados, visando responder as hipótese H2, verificou-se que a correlação ao nível de significância de 5%, do nível de transparência geral (EBTG), com as variáveis contábeis Receita Orçamentária (Rec), Transferências de Recursos da União para os municípios (Transf) e o valor do Ativo total (AT) apresenta correlação positiva com todas variáveis contábeis dos municípios da região sudeste, ao nível de 1% e 5% de significância, não sendo observado com as variáveis contábeis dos municípios pertencentes a região sul.

Dessa forma, observa-se que essas variáveis explicativas de natureza contábil referente aos municípios da região sudeste, confirmam a hipótese H2 da pesquisa, e as mesmas variáveis explicativas nos municípios da região sul não apresentaram significância ao nível de 5%. A confirmação da hipótese H2 nos municípios da região sudeste, é semelhante aos estudos que testaram pelo menos, uma das variáveis utilizadas nesta pesquisa com diferentes indicadores e índices de transparência pública escolhidos (Cruz *et al.*, 2009; Queiroz *et al.*, 2013; Avelino, *et al.*; Wright; Zuccolotto, & Teixeira, 2014).

No que se refere às limitações identificadas nesta pesquisa, pode-se mencionar que a análise dos dados refere-se apenas, a avaliação realizada em 2018. Além disso, não levou-se em consideração nas análises, os dados de outros indicadores ou índices de transparência. Vale ressaltar, que a EBT, apesar de aplicara métrica utilizando de apenas dois tipos de respostas, “Sim” ou “Não”, deve-se considerar também, a subjetividade do avaliador nas análises. Outra limitação dessa pesquisa refere-se ao fato da EBT avaliação 360° utilizar-se de uma metodologia inédita, considera-se uma limitação às comparações e às constatações de outros estudos ao utilizar-se de diferentes índices e indicadores nas análises e nas conclusões sobre o tema.

Além disso, a métrica utilizada pela CGU é considerada como uma limitação. Embora, vise monitorar e acompanhar as ações implementadas por estados e municípios na promoção do acesso a informação e aborde aspectos relacionados à transparência ativa e passiva, foco deste estudo, a pesquisa apresenta essa limitação diante da possibilidade de desconsiderar na análise possíveis fatores e informações que possam ser relevantes sobre essa temática e que não sejam abordados pela métrica adotada pela CGU.

Durante a realização deste trabalho, verificou-se a existência de assuntos relevantes que podem ser abordados em trabalhos futuros na temática estudada. Dessa forma, sugere-se abordar outras instituições públicas dos diversos entes federativos e a utilização de outros indicadores que possam ser utilizados no desenvolvimento do tema abordado. Recomenda-se, também, pesquisas futuras, no sentido de evidenciar possíveis evoluções nos aspectos evidenciados neste estudo ou, até mesmo, ao utilizar-se de outras variáveis que possibilitarão outras análises. Diante da abordagem realizada, predominantemente quantitativa, sugere-se a possi-

bilidade uma abordagem qualitativa, por exemplo, com objetivo de identificar as percepções dos diferentes usuários das informações relacionadas à transparência pública.

Enfim, percebe-se que, independente das limitações encontradas e lacunas para trabalhos futuros, a presente pesquisa diferencia-se das demais pelo fato de ter apresentado dados de uma nova metodologia da CGU, divulgada em 2018, ao apresentar níveis da transparência ativa e passiva na mesma avaliação, além de ter observado correlações, ao utilizar-se da EBT nos municípios dessas regiões. A correlação das variáveis socioeconômicas e contábeis, com o nível de transparência dos municípios, contribuíram no desenvolvimento teórico sobre a temática nos municípios brasileiros, quando comparado com os estudos anteriores.

REFERÊNCIAS

Avelino, B. C. (2013). *Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Avelino, B. C., Cunha, J. V. A., Lima, G. A. S. F., & Colauto, R. D. (2014). Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de minas gerais. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, 13(2), 571-608.

Baldissera, J. F. (2018). *Determinantes da transparência pública: um estudo em municípios brasileiros sob a ótica da teoria da escolha pública*. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE, Cascavel, PR, Brasil.

Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Cintra, M. E. R. (2016). *Lei de Acesso à Informação no Brasil: sua implementação e seus desafios*. Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.

Controladoria-Geral da União - CGU (2018). *Escala Brasil Transparente – Metodologia e critérios de avaliação EBT 360º*. Brasília: CGU. Recuperado em 10 de março, 2019 de <<http://transparencia.gov.br/pdf/bfe87072-8531-4dcc-9a9d-d6aefab0c1b7.pdf>>.

Controladoria-Geral da União - CGU (2018). *Escala Brasil Transparente – Guia e orientações para os entes federados*. Brasília: CGU. Recuperado em 10 de março, 2019 de <<http://transparencia.gov.br/pdf/37d997db-c928-4262-8589-d92e23db7571.pdf>>.

Controladoria-Geral da União - CGU (2018). *Escala Brasil Transparente*. Brasília: CGU. Recuperado em 10 de março, 2019 de <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica/escala-brasil-transparente>>.

Corrar, L.J.; Paulo, E.; Dias, J.M.F. (2007). *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. São Paulo: Atlas.

Cotterrell, R. (1999). Transparency, mass media, ideology and community. *Journal for Cultural Research*, 3(4), 414-426.

Cruz, C. F. (2010). *Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Cruz, C. F., Ferreira, A. C. S., Silva, L. M., & Macedo, M. Á. S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-176.

Cruz, C. F.; Silva, L. M.; Santos, R.(2009). Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), 102-115.

Falconiery, A. F. (2016). *Transparência das Câmaras municipais das capitais do Brasil*. Dissertação de mestrado, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - FGV, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Ffirst, C., Baldissera, J. F., Martins, E. B., Nascimento, A., & Amabile, S. (2018). A Influência dos Índices Socioeconômicos e Contábeis no nível de Transparência Eletrônica dos Estados Brasileiros sob a ótica da Teoria da Escolha Pública. *Administração Pública e Gestão Social*, 10(4), 272-281.

Fox, J. (2007). Government transparency and policymaking. *Public choice*, 131(1-2), 23-44.

Gerring, J., & Thacker, S. C. (2004). Political institutions and corruption: The role of unitarism and parliamentarism. *British Journal of Political Science*, 34(2), 295-330.

Gerring, J., & Thacker, S. C. (2004). Political institutions and corruption: The role of unitarism and parliamentarism. *British Journal of Political Science*, 34(2), 295-330.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6a ed.). São Paulo: Atlas.

Guillamón, M. D., Ríos, A. M., Gesuele, B., & Metallo, C. (2016). Factors influencing social media use in local governments: The case of Italy and Spain. *Government Information Quarterly*, 33(3), 460-471.

Gujarati D.N., Porter D.C. (2011). *Econometria Básica*. (5a ed.). Porto Alegre: AMGH.

Heald, D.(2003). Fiscal transparency: concepts, measurement and UK practice. *Public Administration*, Malden, v. 81, n. 4, p. 723-759, 2003.

Holzner, B., & Holzner, L. (2006). *Transparency in global change: The vanguard of the open society*. Pittsburgh, PA: University of Pittsburgh Press.

Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – IFDM (2018). Recuperado em 01 de março, 2019 de <<https://www.firjan.com.br/ifdm/>>.

Jalón, M. L. D., Heras, E.N., & Agudo, L.M. (2017). Cumplimiento de los requisitos de transparencia: un diagnóstico de la situación para los municipios españoles de más de 50.000 habitantes. *Innovar*, 27(66), 109-121.

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm.

Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Lei da Transparência. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp131.htm.

Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informações Públicas. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm.

Mabillard, V., & Pasquier, M. (2016). Transparency and trust in government (2007–2014): A comparative study. *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 9(2), 69-92.

Oliveira, A. C. (2016). *Transparência Passiva nos pequenos municípios brasileiros: Resultados e Determinantes*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Viçosa, Florestal, MG, Brasil.

Oliveira, W. A., & Bruni, A. L. (2019). Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 415-431.

Platt Neto, O. A., Cruz, F. D., Rolim Ensslin, S., & Ensslin, L. (2007). Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(1).

Queiroz, D. B. de, Nobre, F. C., Silva, W. V. da, & Araújo, A. O. (2013). Transparência dos municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 1(2), 38-51.

Raupp, F. M.; Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.

Resende, W. C. (2014). *A lei de acesso à informação em portais de transparência governamentais brasileiro*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Sánchez, I. M. G., Aceituno, J. V. F., & Domínguez, L.R. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, 39, 60-72.

Santamaría, J. V. G., & Matallana, J. M. (2017). La transparencia municipal en España: análisis de los factores que más influyen en el grado de transparencia. *Revista Latina de Comunicación Social*, (72), 1148-1164.

Santana Junior, J. J. B. (2008). *Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.

Santos, B. (2018). *Relação do nível de divulgação das informações contábeis dos municípios do paraná com as suas características socioeconômica*. Disserta o de mestrado, Universidade Federal do Paraná - UFPR, Curitiba, PR, Brasil.

Santos, G. V. D. (2016). *Por um Brasil transparente estudo sobre os efeitos da Lei de Acesso a Informa o nos sítios das secretarias da fazenda dos estados e do distrito federal*. Disserta o de mestrado, Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, BA, Brasil.

Secretaria Tesouro Nacional - STN (2019). Recuperado em 05 de março, 2019 de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/transferencias-constitucionais-e-legais#liberacoes>.

Seward, L. E., & Doane, D. P. (2014). *Estatística Aplicada   Administra o e Economia*. (4a ed.). AMGH.

Silva, L.M. (2009). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo* (8a ed.). São Paulo: Atlas.

Silva, L. V. B. D. (2017). *Lei de acesso   informa o e controle social: um estudo do nível de transparência dos órgãos do Poder Executivo do Estado de Pernambuco*. Disserta o de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.

Silva, R. D. C. C. D., Pedroso, M. C., & Zucchi, P. (2014). Ouvidorias públicas de saúde: estudo de caso em ouvidoria municipal de saúde. *Revista de Saúde Pública*, 48, 134-141.

Siqueira, F. S. (2016). *Transparência do governo no Estado do Rio de Janeiro: análise e recomenda es*. Disserta o de mestrado, Escola Brasileira de Administra o Pública e de Empresas -FGV, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Sol, D. A. D. (2013). The institutional, economic and social determinants of local government transparency. *Journal of Economic Policy Reform*, 16(1), 90-107.

Viana, G. O. (2018). *Transparência na gestão pública e sua influência sobre os resultados eleitorais*. Disserta o de mestrado, Pesquisa, Ensino e Participa es LTDA - FUCAPE, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Wright, G. A. (2014). *Análise dos fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros*. Disserta o de mestrado, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, PB, Brasil.

Yazigi, A. F. (1999). Dinero, política y transparencia: El imperativo democrático de combatir la corrupción. *9th International Anti-Corruption Conference (IACC)*.

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 25(66), 242-254.