

Sirlane Nascimento Divino

Fucape Business School

(FUCAPE, Brasil)

sirlane126@gmail.com

João Eudes Bezerra Filho

Fucape Business School

(FUCAPE, Brasil)

joao@fucape.br

Silvania Neris Nossa

Fucape Business School

(FUCAPE, Brasil)

silvanianossa@fucape.br

Motivações para a Transparência Orçamentária Municipal

Motivations for Municipal Budgetary Transparency

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo investigar a relação entre as evidências orçamentárias, representadas pelo Índice de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM) e os indicadores socioeconômicos PIB per capita, Receita Corrente Líquida, Índice de Desenvolvimento Municipal - Função educação e Função saúde. Para o desenvolvimento do estudo fez-se uso de análise documental, na qual foram averiguados os documentos orçamentários disponibilizados nos portais de transparência para uma amostra de 35 municípios da região do Triângulo Mineiro. Para compor o ITOM, fez-se uso das averiguações propostas pelo *International Budget Partnership* (2015). O resultado empírico possibilitou observar que a maioria dos municípios apresenta o ITOM com evidências semelhantes. Verificou-se ausência de relação entre as variáveis PIB per capita, IFDM Função educação, Função saúde e o ITOM, com exceção para a variável Receita Corrente Líquida que apresentou relação positiva. Ou seja, municípios que exibem resultados melhores na arrecadação, demonstram ter nível de transparência mais elevado.

Palavras-Chave: transparência; controle social; receita corrente líquida; orçamento.

ABSTRACT

The objective of this research is to investigate the relationship between budgetary evidences, represented by the Municipal Budget Transparency Index (ITOM) and the socioeconomic indicators: GPD per capita, Net Current Income, IFDM Function education and health care function. Documentary analysis was used, in which the budget documents made available in the transparency portals for a sample of 35 municipalities in the Triângulo Mineiro region. In order to compose the ITOM, we used the checking proposed by International Budget Partnership (2015). The empirical result allowed to observe that most municipalities present the ITOM with similar evidences. There is no relationship among the variables PIB per capita, IFDM Education Function and Heath Care Function. Exception the variable Liquid Net Income that presented a considerable level of association with the ITOM. That is, municipalities that exhibit better results in the collection show a higher level of transparency.

Keywords: transparency; social control; net current revenue; budget.

Universidade Federal do Espírito Santo - UFES

Endereço

Av. Fernando Ferrari, 514, Goiabeiras

29.075-910, Vitória-ES

gestaoeconexoes@gmail.com

gestaoeconexoes@ccje.ufes.br

<http://www.periodicos.ufes.br/ppgadm>

Coordenação

Programa de Pós-Graduação em

Administração (PPGADM/CCJE/UFES)

Artigo

Recebido em: 15/02/2019

Aceito em: 09/05/2019

Publicado em: 31/05/2019

Introdução

No final da década de 1990, o Fundo Monetário Internacional (FMI) apresentou as Normas de Boas Práticas para a Transparência Fiscal como marco para o início das inúmeras sugestões sobre a publicação transparente dos relatórios da gestão financeira pública (I. A. da Silva, 2014). Essa iniciativa também foi adotada pela instituição voluntária, da qual se destaca a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que no Brasil propôs a avaliação das Melhores Práticas de Transparência na gestão do orçamento público (OCDE, 2011).

A evolução da transparência, sob o estímulo do crescente fenômeno da dependência bilateral das economias globalizadas, tem sido paulatinamente desenvolvida por vários países, com o intuito de reunir e robustecer a elaboração orçamentária e financeira das instituições públicas e privadas (Sugiura, 2014). Avançando nessa orientação, estudos conduzidos pelo Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC) em parceria como o *International Budget Partnership* (IBP) revelaram que o Brasil tem proporcionado a divulgação dos relatórios orçamentários de forma mais transparente (INESC, 2015).

Na intenção de verificar esses resultados sobre a evidenciação, Zuccolotto (2014) buscou averiguar quais fatores explicam as confirmações orçamentárias disponibilizadas pelos gestores estaduais nos portais de transparência, e concluiu limitando a ordem de classificação da transparência estadual. Nesse sentido Cruz, L. M. Silva e Santos (2009) apresentaram as evidências apuradas nos portais eletrônicos dos vinte e três municípios mais populosos do Estado do Rio de Janeiro, e encontraram evidências de associação entre os índices de transparência e os indicadores socioeconômicos dos municípios pesquisados. Lock (2003) destaca a importância da legislação e a tecnologia no cenário da divulgação da informação pública. Neste estudo será utilizada a experiência de pesquisa de Zuccolotto (2014) e de Cruz *et al.* (2009), adaptada à realidade das evidenciações dos municípios do Triângulo Mineiro. Pretendeu-se responder ao seguinte problema de pesquisa: qual é a relação entre o nível de transparência orçamentária dos municípios do Triângulo Mineiro, Minas Gerais, e os fatores socioeconômicos?

Para obter a resposta a essa pergunta foi elaborado um estudo exploratório com dados coletados no portal de transparência eletrônica dos municípios do Triângulo Mineiro, e, a partir do conteúdo dos dados e do modelo de Zuccolotto (2014), construiu-se o Índice de Transparência Orçamentário Municipal (ITOM). Em seguida, por meio de análise empírica dos dados, gerou-se a regressão para observar se existe relação entre as evidenciações orçamentárias e os indicadores socioeconômicos estudados: PIB per capita, Receita Corrente Líquida, Índice de Desenvolvimento Municipal – Função educação, Índice de Desenvolvimento Municipal – Função saúde.

Os resultados obtidos demonstraram relação positiva entre o Índice de Transparência Orçamentário Municipal e a Receita Corrente Líquida dos municípios pesquisados. Estima-se avaliar a importância dos indicadores socioeconômicos nas decisões das escolhas das políticas públicas, e evidenciá-los como meio motivador do incentivo à divulgação da transparência eletrônica. Apesar de se encontrar alguns estudos sobre as práticas de evidenciação referentes ao setor público brasileiro, esta pesquisa visa à ajudar a reduzir a lacuna existente sobre a necessidade de debates

acadêmicos a respeito da transparência nas contas públicas dos municípios, com destaque para a transparência das contas públicas municipais.

O presente artigo compreende este capítulo acrescido da revisão da literatura, metodologia da pesquisa, análise dos resultados, análise das hipóteses e conclusão.

Revisão da literatura

Processo disciplinar da transparência pública

Considerada como símbolo regulador da transparência na gestão dos recursos públicos, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101, 2000) visa a expressar a existência real do monitoramento e controle das ações dos governos, tendo como agentes fiscalizadores os gestores públicos e o poder judiciário para investigar a efetivação da citada lei (Gerigk, Clemente, & F. Ribeiro, 2014; Sales, 2012).

Gerigk *et al.* (2014) destacam, ainda, que devido à crise financeira iniciada no Brasil e em outros países, os municípios brasileiros vivenciam a redução da arrecadação tributária, impactando também na diminuição da capacidade do governo em atender aos serviços públicos exigidos pela sociedade. Os gestores municipais experimentam situações adversas devido à falta dos recursos para cumprir com a programação orçamentária, expressando, assim, a ausência da responsabilidade pública por parte do governo municipal em não garantir o cumprimento do artigo 11º da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, 2000).

Na opinião de Sales (2012), os cidadãos têm por direito conhecer as informações pertencentes à gestão pública, tais como o planejamento orçamentário, o montante financeiro e em quais setores serão aplicados os recursos financeiros. Por meio da evidenciação dessas informações é que se pode desenvolver o controle e a fiscalização das realizações dos gestores municipais (Augustinho, Oliveira, & Guimarães, 2015; Miranda, A. J. de M. Silva, J. F. Ribeiro, & L. M. da Silva, , 2008; Sales, 2012).

Lourenço (2015) pesquisou a estrutura e organização de alguns dos mais proeminentes portais governamentais (tipo “data.gov”) nos Estados Unidos, Canadá e Reino Unido, buscando avaliar a adequação para apoiar a transparência na prestação de contas. Os resultados sugeriram que esse tipo de portal de dados abertos não possui elementos estruturais e organizacionais importantes, necessários para apoiar plenamente os cidadãos comuns engajados em esforços de responsabilização.

Os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal

O primeiro é o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), prenunciado na Constituição da República Federativa do Brasil (1988), artigo 165, § 3º, tendo a obrigatoriedade da publicação bimestral. O RREO tem como finalidade expor a posição orçamentária das receitas previstas comparadas as receitas executadas (Souza, Boina, Avelar, & Gomide, 2008).

Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, 2000), o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) tem sua publicação quadrimestral, deve ser emitido pelos titulares dos poderes, publicado quadrimestralmente e disponibilizado ao acesso público inclusive por meios eletrônicos como portais de transparências, por exemplo, até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder. O RGF é considerado um instrumento imprescindível no acompanhamento das atividades financeiras dos municípios, Estados e União.

Lei de Acesso à Informação

A Lei nº 12.527 (2011), denominada Lei de Acesso à Informação (LAI), regulamentou o dispositivo constitucional presente no art. 5º, inciso XXXIII, da Constituição da República Federativa do Brasil (1998), ao anunciar que

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.

Sales (2012), E. R. A. da Silva e Sousa (2013) concordam que a Lei de Acesso à Informação contribui para a realização de políticas de transparência, e que motiva o avanço da qualidade da gestão pública. Os registros essenciais para a compreensão dessa lei foram apresentados por E. R. A. da Silva e Sousa (2013) como ampla abrangência, acesso e sigilo, transparência ativa, transparência passiva, pedido não motivado, classificação do sigilo, instâncias recursais e atribuição do órgão.

A transparência e o acesso à informação são indispensáveis para o firmamento do governo democrático conduzido pelo bom desempenho da gestão pública, e ambos são mecanismos capazes de sinalizar a existência da corrupção (Consocial, 2012). Nesse sentido, na opinião de Rausch e Soares (2010) a transparência das contas públicas, aliada ao controle social, é capaz de dificultar a corrupção. Para Cavalcante (2008) publicidade e clareza são princípios fundamentais para o conceito de transparência. Por outro lado, Mendanha (2009) considera que a inexistência de publicidade e clareza restringe a garantia de que o acesso do cidadão seja efetivo. A transparência governamental tem por obrigação facilitar para a coletividade a obtenção das informações de interesse público, transmitindo-as de forma oportuna, verídica e regular (Consocial, 2012).

Os indicadores socioeconômicos e o nível de transparência

Compreende-se por indicador o componente que promove a supervisão de um fato a ser observado. Na administração do patrimônio público a aplicação desses indicadores econômicos pode possibilitar estudos referentes à execução do orçamento (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2017).

Na visão de Carlos *et al.* (2008), um indicador pode demonstrar exclusivamente um algoritmo para analisar os resultados apurados entre circunstâncias distintas. C. P. de Ribeiro (2012) afirma que a validade do indicador está na qualidade significativa

que ele apresenta para seu bom desempenho como a eficácia, a tempestividade, a estabilidade e a importância social. No que se refere aos indicadores socioeconômicos, Jannuzi (2005) esclarece que eles estão presentes nas ações que envolvem o planejamento do governo e na apreciação das políticas públicas. De acordo com o autor, a evolução do uso desses indicadores está vinculada ao aperfeiçoamento do controle social.

Na opinião de Brito, M. R. R. da Silva e Cassundé (2016), esse fato é oportuno em função da disponibilidade das informações, as quais beneficiam os gestores públicos e a sociedade por meio dos portais da transparência. Nesse sentido, Cruz *et al.* (2009), Beuren, Moura, e Kloeppel (2012), Jacques, Rasia, A. C. Quintana e C. G. Quintana (2013) e Melo, G. A. Martins e V. F. Martins (2016) se dedicaram a analisar as evidências das organizações públicas, para elaborar pesquisas que comprovassem a eficiência dos indicadores socioeconômicos nos resultados delas. Em vista disso, Cruz *et al.* (2009) constataram que os municípios que apresentam Índice de Transparência Fiscal Eletrônica (ITFE) mais elevado são aqueles que ostentam resultados socioeconômicos melhores, como IDH-M, taxa de alfabetização e Receita Orçamentária. Os autores encontraram correlação positiva entre o ITFE e os indicadores taxa de alfabetização, Receita Orçamentária, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, Índice de Qualidade Municipal e estágio do *site*. Jacques *et al.* (2013) também identificaram relação entre os indicadores de transparência, o PIB municipal e a receita arrecadada.

Seguindo essas referências, Beuren, Moura, e Kloeppel (2012) afirmam que o PIB é um dos indicadores que colabora para a melhoria dos resultados na governança eletrônica efetiva, que se trata da aplicação de técnicas da *web site* para planejar e efetuar as políticas públicas com a coalizão da sociedade e governo municipais.

Metodologia

Trata-se de uma pesquisa empírica, na qual foram utilizados dados obtidos por meio de análise documental (Bueren, 2004), que se refere as investigações iniciais obtidas a partir dos portais de transparência e dados socioeconômicos, coletados em instituições de gerenciamentos estatísticos dos municípios pesquisados. Para o desdobramento da pesquisa, foram usados os estudos anteriores de Zuccolotto (2014) e de Cruz *et al.* (2009) por meio da análise das informações divulgadas nos portais de transparência dos municípios do Triângulo Mineiro, de forma a apurar o Índice de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

Quanto à amostra, a pesquisa foi conduzida com procedimentos investigativos dos 35 portais de transparência dos municípios do Triângulo Mineiro, com foco na informações orçamentárias. A amostra, portanto, é composta dos 35 municípios do Triângulo Mineiro, região que apresenta, em conjunto, uma população total de 1.616.078 habitantes, estratificada em 82,86% considerados municípios de pequeno porte, 2,86% considerados municípios de médio porte e 11,43% considerados municípios de grande porte, conforme categorias populacionais estabelecidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1
Categoria Populacional

Porte	Habitantes
Pequeno porte	Até 50.000 habitantes
Médio porte	50.001 até 100.00 habitantes
Grande porte	Acima de 100.000 habitantes

Nota. Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2016). *População*. Censo demográfico. Recuperado de http://www.ibge.gov.br/home/mapa_site/mapa_site.php#populacao

O tamanho da população destaca a relevância da pesquisa, uma vez que foram apuradas informações relativas à gestão pública orçamentária municipal para uma parcela representativa da população do Triângulo Mineiro. Ressalta-se que nessa região estão reunidos os maiores investimentos agroindustriais do Estado de Minas Gerais.

Para a apresentação do ITOM foram analisados os demonstrativos orçamentários referentes ao estudo *cross-section* do ano de 2015. A escolha desse período se deu por serem as informações mais atualizadas e disponíveis nos portais de transparência municipal investigados no período.

O procedimento de coleta de dados para o cálculo do ITOM ocorreu por meio dos portais de transparência das prefeituras selecionadas. Para as averiguações as quais não foram encontradas evidência nos portais de transparência utilizou-se a página Fiscalizando com o TCE – Minas Transparente (<https://www.tce.mg.gov.br> recuperado em 9 jan. 2017), do *site* do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, que contém diversas informações prestadas pelos municípios junto ao tribunal.

Os demonstrativos orçamentários analisados foram aqueles sugeridos pelo *International Budget Partnership* – IBP (2015): a Declaração Pré-Orçamentária (LDO), a Proposta de Orçamento do Executivo (PLOA), o Orçamento (LOA), o Orçamento Cidadão, os Relatórios Mensais, o Relatório Semestral e o Relatório Anual.

Para o *score* dos dados foi aplicada a análise documental, na qual se buscou, por meio do método de distribuição de Bernoulli, atribuir valor às variáveis aleatórias (averiguações). De acordo com Costa (2012), a distribuição de Bernoulli consiste em verificar os valores atribuídos à variável aleatória (X), que assume valores positivos iguais a um (sucesso) ou valores negativos iguais a zero (fracasso). Segundo a autora, a probabilidade de sucesso é definida com p . Dessa forma, ela considera que a distribuição de Bernoulli tem a probabilidade de assumir os valores abaixo.

$$P \begin{cases} P(x = 1) = p, \text{ onde } 0 < p < 1 \\ P(x = 0) = 1 - p \end{cases}, \text{ representada por meio da seguinte função:} \\ P(X = x) = p^x(1 - p)^{1-x}$$

Nesta pesquisa, para cada averiguação positiva indicando valor igual a um e cada indagação negativa ou ausência da informação, apurou-se valor igual a zero. A partir do somatório de cada averiguação tem-se o ITOM.

Os resultados apresentados referentes ao ITOM possibilitaram pesquisar as diferenças existentes entre os grupos de municípios. Para esse fim foi utilizada a média de disposição central, que definiu valor aritmético mediano em 42

evidenciações. Segundo Gerigk *et al.* (2014), os procedimentos estatísticos de medição da média e da mediana são possíveis de serem aplicados no momento em que se têm as observações originárias da mesma amostra.

Desse modo, a amostra foi classificada em dois grupos: os 7 municípios que apresentaram efetividade mediana foram identificados como Índice de Transparência Orçamentária Municipal mediana (ITOM-m), e o grupo composto de 28 municípios que apresentaram efetividade insatisfatória foram identificados como Índice de Transparência Orçamentária Municipal baixa (ITOM-b). Tal procedimento foi adotado para permitir a melhor interpretação fragmentada dos resultados da transparência municipal.

Após a coleta dos dados, buscou-se analisar os resultados seguindo os critérios adotados por Marinho e Façanha (2001), Belloni (2000) e Lima, G. A. Ribeiro e Gonçalves (2005) para o tratamento da avaliação dos resultados e a efetividade na administração pública. Foram catalogados 91 itens para a construção do ITOM. No entanto, verificou-se que não foi realizada a auditoria para 8 itens para todos os municípios investigados. Assim, foram consideradas 83 averiguações (critérios) para a avaliação dos resultados, que compõem o ITOM (Tabela 2).

Tabela 2

Critério de Identificação da Efetividade

Nº de Averiguações	Proporção em %	Critérios para os Resultados
83 – 66	100 – 79	Efetividade satisfatória
65 – 42	78 -50	Efetividade pouco satisfatória
< 41	49 – 0	Efetividade insatisfatória

Nota. Fonte: adaptado de Lima, G. S., Ribeiro, G. A., & Gonçalves, W. (2005). Avaliação da efetividade de manejo das unidades de conservação de proteção integral em Minas Gerais (p. 649). *Revista Árvore*, 29(4), 647-653. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-67622005000400017>

A obtenção das variáveis independentes seu deu como segue.

- PIB per capita e Estimativa Populacional, censo 2015, no banco de dados do IBGE.
- Receita Corrente Líquida no *site* do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (Fiscalizando com o TCE – Minas Transparente).
- Índices de Desenvolvimento Municipal, funções saúde e educação, no *site* da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN).

Para amenizar a variância estatística (Sweeney, Williams, & Anderson, 2015), aplicou-se a alteração das variáveis ITOM, Receita Corrente Líquida e PIB per capita por meio da condição logarítmica log ITOM, log RCL, log PIB pc. Portanto, usou-se o método de regressão linear múltipla.

Variáveis da pesquisa

Nesta pesquisa foram utilizadas a variável dependente ITOM e as variáveis independentes Receita Corrente Líquida, PIB per capita, IFDM-educação e IFDM-

saúde. Entende-se como variável explicada (dependente) a *proxy* empregada para a evidenciação do ITOM, que foi construído a partir das observações apuradas dos portais de transparência municipal do Triângulo Mineiro. As variáveis independentes são definidas na Tabela 3.

Tabela 3
Variáveis Independentes

Variáveis	Descrição	Fontes
IFDM Saúde – IFDM saud	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – Função saúde: tem como conteúdo principal a saúde básica, que é de responsabilidade do município. É constituído pelas variáveis: consultas de pré-natal; óbitos por causas mal definidas; óbitos infantis por causas evitáveis; e o quantitativo de intervenções voltadas para a saúde básica, com peso de 25% para cada variável.	FIRJAN 2016
IFDM Educação – IFDM educ	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – Função educação: é composto pela taxa de matrícula na educação infantil; taxa de ausência escolar por abandono; percentual de docentes com qualificação superior; média de horas aula/dia; e Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB).	FIRJAN 2016
PIB per capita – PIB pc	É o indicador do desempenho de atividade econômica de uma região, que identifica o montante total dos bens e serviços realizados pela população, dividido pelo número total de habitantes.	IBGE 2015
Receita Corrente Líquida – RCL	É a totalização das receitas correntes arrecadadas (tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, serviços, transferências correntes e outras receitas correntes), das quais são subtraídos os valores transferidos por determinação constitucional ou legal.	STN 2016

Nota. Fonte: adaptado de Instituto de Estudos Socioeconômicos (2016). *O Inesc e dos dados aberto Brasil: contribuições da sociedade civil à agenda de transparência*. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/o-inesc-e-os-dados-abertos-no-brasilcontribuicoes-da-sociedade-civil-a-agenda-de-transparencia>>

A estimação da relação estudada ocorreu por meio da análise de regressão múltipla, representada pela Equação 1, a seguir.

$$\log Itom_i = \beta_0 + \beta_1 \log RCL_i + \beta_2 PIBpc_i + \beta_3 IDFMeduc_i + \beta_4 IDFMsaud_i + \varepsilon \quad (1)$$

Em que:

Itom - é a variável explicada (dependente), prevista para a resposta do que está sendo pesquisado.

RCL, PIB pc, IFDM educ, IFDM saud - são as variáveis explicativas (independentes), as quais determinam os efeitos possíveis de condicionar e influenciar a resposta.

B₀, B₁, B₂, B₃, B₄ - são parâmetros da regressão conhecidos como as constantes da equação.

E - representa o erro casual não da equação.

i - número de municípios pesquisados.

Hipóteses testadas

Dispondo dos estudos anteriores de Cruz *et al.* (2009), Jacques *et al.* (2013) e Melo *et al.* (2016), os quais constataam a vinculação entre os níveis de evidencição dos portais de transparência e os indicadores socioeconômicos, foi possível formular hipóteses como respostas prováveis à resolução do problema de pesquisa. Uma hipótese apresenta coerência fundamentada em situações que podem ser testadas empiricamente (Beuren, 2004).

Conforme documento da FIRJAN (2016), por meio do Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM) se pode estudar o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros (educação, saúde e renda). Melo *et al.* (2016) identificaram uma relação positiva entre o IFDM e os níveis de transparência eletrônica, ou seja, os municípios com resultados socioeconômicos mais elevados demonstraram ser mais qualificados para a prática da governança eletrônica. Foram testadas duas hipóteses sobre esse tema.

H1: existe relação entre os níveis de transparência orçamentária municipal e a variável Índice de Desenvolvimento Municipal – Função educação.

H2: existe relação entre os níveis de transparência orçamentária municipal e a variável Índice de Desenvolvimento Municipal – Função Saúde.

Foram testadas outras duas hipóteses relativas à Receita Líquida e ao PIB. De acordo com o STN (2016), a Receita Corrente Líquida (RCL) municipal é composta pelas Receitas Correntes Arrecadadas (tributos municipais, contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias e serviços), auferidas as transferências da União e dos Estados, deduzidas as receitas que a LRF não considera na base de cálculo (STN, 2016). No estudo desenvolvido por Cruz *et al.* (2009) a Receita Orçamentária (total arrecadado pelos municípios) apresentou relação positiva com o Índice de Transparência Fiscal Eletrônica. Diante dos resultados encontrados na literatura, foi formulada a terceira hipótese.

H3: existe relação entre os níveis de transparência orçamentária municipal e a variável Receita Corrente Líquida.

Jacques *et al.* (2013) verificaram que os municípios que possuem nível de transparência mais elevado na publicação eletrônica das informações, são os que tiveram melhores resultados socioeconômicos, tais como o PIB preços correntes, o PIB per capita e a Receita Arrecadada. Tendo em vista os resultados encontrados na literatura relativos à renda, foi testada ainda a quarta hipótese.

H4: existe relação entre os níveis de transparência orçamentária municipal e a variável PIB per capita.

Análise e discussão

Primeiramente, foram analisadas as evidências relacionadas às publicações dos documentos orçamentários: Plano Plurianual (PPA), Lei Orçamentária Anual (LOA) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). De modo geral, tanto o grupo de municípios com ITOM-m quanto os municípios com ITOM-b apresentaram resultados de efetividade insatisfatória nas averiguações apuradas. Isso é um indício de que a maioria dos municípios não disponibilizou os documentos orçamentários nos portais de transparência.

Procurou-se também verificar os resultados associados ao conteúdo dos documentos orçamentários referentes à fase de elaboração e aprovação do PPA e do LDO. Para as verificações empíricas relacionadas ao conteúdo do PPA, os municípios representados pelos grupos com ITOM-m apresentaram 71,43% das averiguações apuradas, o que corresponde ao resultado de efetividade satisfatória. Os municípios representados pelos grupos com ITOM-b apresentaram resultados de efetividade insatisfatória, por atingirem um percentual de 14,29% de evidenciações apuradas (Tabela 4).

Tabela 4

Dimensões de Visibilidade dos Portais

Tópicos de Averiguação	ITOM-m		ITOM-b	
	Qtd.	%	Qtd.	%
O Portal da Transparência possibilita o acesso ao Plano Plurianual (PPA)?	5	71,43	6	21,43
Existe registro no Portal da Transparência de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração do PPA?	0	0	0	0
O Portal da Transparência possibilita o acesso às emendas do PPA?	0	0	0	0
O PPA está disponível para <i>download</i> em formatos distintos de PDF?	0	0	1	3,57
O Portal da Transparência possibilita o acesso à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?	3	42,86	6	21,43
Existe registro no Portal da Transparência de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração da LDO?	0	0	0	0
O Portal da Transparência possibilita o acesso às emendas e alterações efetuadas pelo Legislativo na LDO?	0	0	0	0
A LDO está disponível para <i>download</i> em formatos distintos de PDF?	1	14,29	0	0
O Executivo disponibiliza no Portal da Transparência o texto da Lei Orçamentária Anual (LOA) e seus anexos?	3	42,86	2	7,14

Nota. Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados apresentados pelos grupos de municípios identificados com ITOM-m e ITOM-b mostraram percentuais relevantes de 96,55% a 100% de efetividade para a maioria das evidências apuradas em relação a LOA.

Sobre o RREO e o RGF, os resultados revelados pelos grupos de municípios com ITOM-m mostraram efetividade satisfatória com 85,71%, e o grupo de municípios com ITOM-b mostrou efetividade insatisfatória com 25% das

comprovações apuradas por apresentar indisponibilidade das informações. Com base nesses resultados, elaborou-se o *ranking* da Tabela 5.

Tabela 5

Ranking dos Municípios Pesquisados – ITOM

Municípios	Nº Perguntas	ITOM	Posição	Municípios	Nº Perguntas	ITOM	Posição
Uberlândia	83	50	1a	Fronteira	83	26	13a
Uberaba	83	46	2a	Ituiutaba	83	24	14a
Santa Vitória	83	46	2a	Araguari	83	23	15a
Campo Florido	83	43	3a	Centralina	83	23	15a
Carneirinho	83	43	3a	Monte Alegre de Minas	83	23	15a
Delta	83	42	4a	Comendador Gomes	83	22	16a
São Francisco de Sales	83	42	4a	Conceição de Alagoas	83	22	16a
Cachoeira Dourada	83	41	5a	Ipiaçu	83	21	17a
Itapagipe	83	41	5a	Veríssimo	83	20	18a
Planura	83	39	6a	Indianópolis	83	18	19a
Capinópolis	83	38	7a	Limeira do Oeste	83	18	19a
Campina Verde	83	37	8a	Conquista	83	16	20a
Pirajuba	83	35	9a	Iturama	83	16	20a
Tupaciguara	83	35	9a	União de Minas	83	15	21a
Frutal	83	32	10a	Cascalho Rico	83	14	22a
Água Comprida	83	28	11a	Gurinhata	83	13	23a
Araporã	83	27	12a	Prata	83	13	23a
Canápolis	83	27	12a				

Nota. Fonte: dados da pesquisa.

Análise quantitativa – testes de hipóteses

Na estatística descritiva foi utilizado o método de regressão múltipla, realizado em sistema Stata, tendo sido observado que a média do IFDM para educação foi de 80%, indicando alto desenvolvimento. O IFDM médio para saúde foi de 78%, demonstrando desenvolvimento moderado (Tabela 6). É relevante destacar a baixa variabilidade do IFDM para educação, que aponta homogeneidade entre os municípios do Triângulo Mineiro no tocante ao desenvolvimento educacional. O IFDM para saúde apresentou comportamento assimétrico à direita. Isso revela que a amostra tem posicionamento acima da média. Foram analisadas ainda as correlações de Spearman. No entanto, não se verificou correlação que comprometa a análise.

A Tabela 6 apresenta as estimativas do modelo de regressão linear múltiplo, realizadas com o propósito de verificar o impacto das variáveis sociodemográficas no Índice de Transparência Orçamentária Municipal.

Tabela 6
Medidas Resumo da Variáveis

Variável	N	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	P1	P50	P99
log <i>ITOM</i>	35	3.290	0.409	2.560	3.910	2.560	3.290	3.910
IFDM educ	35	0.814	0.044	0.724	0.903	0.724	0.822	0.903
IFDM saud	35	0.777	0.116	0.444	0.930	0.444	0.816	0.930
log <i>RCL</i>	35	17.510	1.110	16.430	21.180	16.430	17.090	21.176
log <i>PIBpc</i>	35	10.230	0.430	9.490	11.690	9.480	10.170	11.692

Nota. A Tabela 6 apresenta as medidas resumo das variáveis utilizadas no estudo: número de observações municípios (N), média, desvio padrão, mínimo, máximo, percentil 1%, mediana e percentil 99%. Fonte: relatório do Stata.

A Tabela 7 permite verificar as correlações não paramétricas de Spearman entre as variáveis da pesquisa. Vale ressaltar a correlação positiva e significativa a 95% presente entre o logaritmo do *ITOM* e o logaritmo da receita líquida – log *RCL*, no qual indica que quanto maior a receita, maior o Índice de Transparência Orçamentária Municipal.

Tabela 7
Correlação de Spearman

	log <i>ITOM</i>	Educação	Saúde	log <i>receita</i>	log <i>PIB</i>
log <i>ITOM</i>	1				
IFDM educ	0.1743	1			
IFDM saud	0.0791	0.0118	1		
log <i>RCL</i>	0.3795**	0.2291	0.1073	1	
log <i>PIB pc</i>	0.0691	0.2502	-0.3184*	0.1947	1

Nota. Log *ITOM* é a variável de evidenciação do Índice de Transparência Orçamentária Municipal. A variável independente IFDM educ é o Índice de Desenvolvimento Municipal – Função educação; IFDM saud é o Índice de Desenvolvimento Municipal – Função saúde; log *RCL* é a Receita Corrente Líquida; log *PIBpc* é o PIB per capita. Fonte: relatório do Stata.

Os símbolos ** e * representam que a correlação é significativa ao nível de 5% e 10%, respectivamente.

A Tabela 8 apresenta as estimativas do modelo de regressão linear múltiplo, que revelam a predominância dos problemas de heterocedasticidade para os 35 municípios, com o propósito de verificar o impacto das variáveis sociodemográficas no Índice de Transparência Orçamentária Municipal.

Tabela 8

Estimativas do Modelo

<i>log ITOM</i>	Coefficiente	Erro Padrão	Z	P>z	Limite Inferior	Limite Superior
Constante	0.527	1.468	0.360	0.722	-2.471	3.525
IFDM educ	0.472	1.904	0.250	0.806	-3.418	4.361
IFDM saud	0.474	0.615	0.770	0.446	-0.781	1.729
<i>log RCL</i>	0.113**	0.050	2.260	0.031	0.011	0.216
<i>log PIBpc</i>	0.003	0.143	0.020	0.985	-0.289	0.294
N	35					
R^2	0.141					

Nota. Constante representa o β_0 . A variável independente IFDM educ é o Índice de Desenvolvimento Municipal – Função educação; IFDM saud é o Índice de Desenvolvimento Municipal – Função saúde; *log RCL* é a Receita Corrente Líquida; *log PIBpc* é o PIB per capita; N é número de municípios estudados; R^2 é o percentual de explicação da variabilidade do ITOM.

O símbolo ** representa que o coeficiente é significante ao nível de 95%.

Pelo exposto a única variável socioeconômica que teve relação com o ITOM foi a RCL. Com 95% de confiança, o logaritmo do RCL impacta positivamente no logaritmo do ITOM. Dessa forma, não se rejeita H3 para o modelo proposto, pois possui p-value 0,031. A relação estimada da RCL com o ITOM é de 11%, ou seja, se aumentar 1% do RCL dos municípios, aumentará em 11% o Índice de Transparência Orçamentário Municipal médio. O percentual de impacto não pode ser definido como alto ou baixo, pois não se tem evidências empíricas em outros municípios para se obter parâmetros para comparar. Quanto ao R^2 ajustado, que foi de 14%, é considerado baixo, porque a variável *log RCL* só consegue explicar 14% dos níveis de transparência, levando a crer que existe outras variáveis, não incluídas no estudo, que podem ajudar a explicar o fenômeno.

Para as variáveis independentes Índice de Desenvolvimento Municipal – Função educação e Índice de Desenvolvimento Municipal – Função saúde verificou-se que não há relação com o ITOM, rejeitando-se as hipóteses H1, H2 e H4.

Conclusões

O propósito deste artigo foi apresentar um estudo empírico, realizado a partir das informações disponibilizadas nos portais de transparência eletrônica dos municípios do Triângulo Mineiro, o Índice de Transparência Orçamentária Municipal com base modelo de Zuccolotto (2014), e a relação investigada, por meio de análise de regressão linear múltipla, entre as evidências orçamentárias e os indicadores socioeconômicos PIB per capita, Receita Corrente Líquida, Índice de Desenvolvimento Municipal – Função educação, Índice de Desenvolvimento Municipal – Função saúde.

Apurou-se o ITOM dos 35 municípios do Triângulo Mineiro, constatando-se que os municípios de Uberlândia, Uberaba, Santa Vitória, Campo Florido, Carneirinho, Delta e São Francisco de Sales apresentaram o ITOM-médio (mais elevado). Os demais municípios apresentam o indicador no nível baixo. O resultado da análise de regressão linear múltipla revelou a existência de uma única variável independente

correlacionada com o ITOM, qual seja, a variável econômica Receita Corrente. As demais variáveis foram consideradas não significativas, contrariando as hipóteses H1, H2 e H4, isso é, não há relação do ITOM com o Índice de Desenvolvimento Municipal – Função educação, o Índice de Desenvolvimento Municipal – Função saúde e o PIB per capita.

A pesquisa possibilitou observar também que, apesar dos resultados, muitos municípios representados pelos seus gestores demonstram estar cientes da obrigatoriedade do cumprimento legal, fato verificado pela existência do ITOM. Entetanto, eles não envidam esforços no sentido de adotarem medidas que gerem mais transparência do ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA) e da gestão fiscal (RREO e RGF da LRF).

O estudo contribui para a *performance* conceitual do ITOM e, em termos de aplicação, demonstra os resultados de transparência apurados nos municípios do Triângulo Mineiro, que até o momento não eram conhecidos pela academia e nem pela sociedade. O objetivo é reduzir a assimetria informacional, enfatizando a *accountability* sobre os atos das autoridades governamentais em favor da cidadania.

Em outro campo, o estudo obteve sucesso, ao constatar que existe relação positiva entre a transparência e a RCL dos municípios, buscando explicação para as variações de padrões qualitativos e quantitativos entre os municípios no que tange à transparência, abrindo fronteiras para investigações futuras que possam analisar outras variáveis.

Referências

- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G. de, & Guimarães, I. A. (2015). Disclosure e accountability nas demonstrações contábeis públicas como instrumentos de controle social. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(2), 182-199. <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v9i2.1173>
- Azevedo, R. R. de, & Aquino, A. C. B. de (2016). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(26), 63-73. <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v10i26.111202>
- Belloni, J. A. (2000). *Uma metodologia de avaliação da eficiência produtiva de universidades federais brasileiras* (Tese de doutorado). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Beuren, I. M. (2004) (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M., Moura, G. D. de, & Kloeppel, N. R. (2012). Práticas de governança eletrônica e eficiência na utilização das receitas: Uma análise nos estados brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 421-441. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122013000200007>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Recuperado em 9 de janeiro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

- Brito, C. S. de, Silva, M. R. R. da, & Cassundé, N. F. C., Júnior (2016). Indicadores socioeconômicos da gestão pública: Quão relevantes vocês são? *Revista Multidisciplinar e de Psicologia*, 10(30), 144-167.
- Carlos, F. A., Lopes, J. E. de G., Perdeneiras, M. M. M., Macêdo, J. M. A., Amaro, R. G., & Ribeiro, J. F., Filho (2010). Uma discussão sobre a criação de indicadores de transparência na gestão pública federal como suporte ao ciclo da política pública. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 13(2), 1-15. <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v13i2.5544>
- Cavalcante, R. J. (2008). *Transparência do orçamento público brasileiro: exame dos documentos orçamentários da União e uma proposta de estrutura para o Orçamento-Cidadão* (Monografia). Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, DF, Brasil.
- Consocial (2012). Transparência pública. *Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social*, Brasília, DF, Brasil, 1. Recuperado de <http://www.cgu.gov.br/assuntos/controle-social/consocial>
- Costa, M. G. (2012). *Arremessos de basquetebol e sequências de Bernoulli: uma aplicação de métodos estatísticos para análise de séries temporais binárias* (Dissertação de mestrado profissional). Instituto de Matemática, Estatística e Computação Científica, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP, Brasil.
- 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.
- Gerigk, W., Clemente, A., & Ribeiro, F. (2014). O padrão do endividamento público nos municípios brasileiros de porte médio após a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 122-140.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2016). *População*. Censo demográfico. Recuperado de http://www.ibge.gov.br/home/mapa_site/mapa_site.php#populacao
- International Budget Partnership (2016). *Open budget survey*. Retrieved from <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budgetinitiative/open-budget-survey>
- Instituto de Estudos Socioeconômicos (2016). *O Inesc e dos dados aberto Brasil: contribuições da sociedade civil à agenda de transparência*. Disponível em: <http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/o-inesc-e-os-dados-abertos-no-brasilcontribuicoes-da-sociedade-civil-a-agenda-de-transparencia>
- Jacques, F. V., Rasia, K. A., Quintana, A. C., & Quintana, C. G. (2013). Contabilidade e a sua relevância nas boas práticas de governança corporativa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(16), 37-64. <https://doi.org/10.5007/2175->

- Lei Complementar nº 101, de 4 de março de 2000* (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 9 de janeiro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm
- Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011* (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. Recuperado em 9 de janeiro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm
- Lima, G. S., Ribeiro, G. A., & Gonçalves, W. (2005). Avaliação da efetividade de manejo das unidades de conservação de proteção integral em Minas Gerais. *Revista Árvore*, 29(4), 647-653. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-67622005000400017>
- Lourenço, R. P. (2015). An analysis of open government portals: A perspective of transparency for accountability. *Government Information Quarterly*, 32(3), 323-332. <http://dx.doi.org/10.1016/j.giq.2015.05.006>
- Marinho, A., & Façanha, L. O. (2001). *Programas sociais: efetividade, eficiência e eficácia como dimensões operacionais da avaliação* [Texto para discussão Nº 7]. Brasília, DF: IPEA
- Melo, K. B. de, Martins, G. A., & Martins, F. V. (2016). Análise do nível de transparência dos *websites* dos municípios mineiros. *Revista de Auditoria e Governança e Contabilidade*, 4(9), 93-111.
- Mendanha, G. de M. M. (2009). O direito de acesso à informação como fundamento da transparência. *Revista da Controladoria Geral da União*, Brasília, 4(6), 59-70.
- Miranda, L. C., Silva, A. J. de M., Ribeiro, J. F., Filho, & Silva, L. M. da (2008). Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *Brazilian Business Review*, 5(3), 209-228.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2011). *Avaliação da OCDE sobre o sistema de integridade da administração pública federal brasileira*. Brasília: Controladoria Geral da União. Recuperado de <http://www.cgu.gov.br/assuntos/articulacao-internacional/convencao-da-ocde/arquivos/avaliacaointegridadebrasileiraocde.pdf>
- Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999* (1999). Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-mog-42_1999_atualizada_23jul2012-1.doc/view

- Rausch, R. B., & Soares, M. (2010). Controle social na administração pública: A importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 4(3), 23-43. <https://doi.org/10.17524/repec.v4i3.250>
- Ribeiro, C. P. de P. (2012). *Reflexos da lei de responsabilidade fiscal sobre o controle fiscal e a transparência na gestão pública municipal em Minas Gerais*. (Dissertação de mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, MG, Brasil.
- Sales, T. S. (2012). Acesso à informação, controle social das finanças públicas e democracia: Análise dos portais da transparência dos estados brasileiros antes e após o advento da Lei nº 12.527/2011. *Direito Público*, 9(48), 27-48.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2017). *Indicadores fiscais e de endividamento de estados e município*. Brasília. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/indicadores-fiscais-e-de-endividamento
- Silva, E. R. A. da, & Sousa, P. L. (2013). A contribuição de políticas de transparência para a melhoria da qualidade da gestão pública: a implementação da Lei de Acesso à Informação no Ministério do Planejamento. *Anais do Congresso CONSAD de Gestão Pública*, Brasília, DF, Brasil, 6. Recuperado de <http://banco.consad.org.br/bitstream/123456789/816/1/C6_TP_A%20CONTRIBUI%20C3%87%C3%83O%20DE%20POL%20C3%8DTICAS.pdf>
- Silva, I. A. da (2014). *Transparência orçamentária no Brasil: uma análise dos resultados das pesquisas do orçamento aberto 2010 e 2012* (Dissertação de mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Souza, A. A. de, Boina, T. M., Avelar, E. A., & Gomide, P. L. R. (2008). Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da lei de responsabilidade fiscal. *Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Gramado, SC, Brasil, 18.
- Sugiura, P. M. U. (2014). *Orçamento público: uma visão transparente*. São Paulo: OIB.
- Sweeney, D. J., Williams, T. A., & Anderson, D. R. (2015). *Estatística aplicada à administração e economia*. São Paulo: Pioneira.
- Zuccolotto, R. (2014). *Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos estados brasileiros* (Tese de doutorado). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Sirlane Nascimento Divino

Mestre em Ciências Contábeis pela Fucape Business School (FUCAPE). Técnico em Contabilidade na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3182-8105>

João Eudes Bezerra Filho

Mestre e Professor do curso de Mestrado em Ciências Contábeis pela Fucape Business School (FUCAPE).

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5009-341>

Silvania Neris Nossa

Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Fucape Business School (FUCAPE). Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE. Professora do curso de Mestrado em Ciências Contábeis e Mestrado em Administração na Fucape Business School (FUCAPE).

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8087-109X>