

TRANSPARÊNCIA FISCAL ENQUANTO GARANTIA DO CONTROLE SOCIAL

Luiz Carlos dos Santos¹

1 INTRODUÇÃO

A transparência é uma ferramenta necessária para a sociedade acompanhar e avaliar o desempenho dos seus representantes e agentes públicos. Ela é uma componente para a boa governança e a qualidade das instituições, que, por seu turno, são condutoras do crescimento econômico e da geração do bem-estar social. Nos diversos ciclos econômicos vivenciados nas décadas recentes, verifica-se que as crises econômicas, as responsabilidades e o desempenho dos gestores públicos têm acentuado as exigências de democratização das informações e de responsabilização dos gestores.

A transparência no Brasil está consagrada na Carta Magna de 1988, a qual colocou à disposição da sociedade instrumentos de participação popular direta, possibilitando que qualquer cidadão receba informações dos órgãos estatais atinentes à matéria do seu interesse particular ou coletivo, excetuando-se as informações cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. Nessa perspectiva, o controle social se efetiva integrando a sociedade com a administração pública, a fim de solucionar problemas e as deficiências sociais com mais eficiência.

A transparência governamental é um ingrediente essencial para os mercados econômicos, para a sociedade e para os seus representantes. É imperativo, para o controle social, entender como está se dando o processo de administração da arrecadação das receitas e a execução dos gastos por parte da gestão pública.

Apesar de toda legislação vigente no Brasil, existem alguns fatores econômicos ou sociais que podem influenciar a transparência da gestão fiscal. O desenvolvimento socioeconômico é primordial, na medida em que proporciona à sociedade a oportunidade e a capacidade de aferir o avanço na qualidade de vida, considerando outras características sociais que vão além do viés econômico.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis (UFBA); Bacharel em Direito (UFBA); Licenciado em Administração (UNEB); Tecnólogo em Administração Hoteleira (IFBA, ex-CENTEC); Especialista em Administração Tributária (UCSAL); Mestre em Educação (UQAM-Canadá); Doutor em Ciências Empresariais (UMSA); Doutor em Desenvolvimento Regional e Urbano (UNIFACS); Professor Pleno da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), atuando no Departamento de Ciências Humanas (DCH), *Campus I* e cooperando no Departamento de Educação (DEDC), *Campus XIII*; Membro efetivo do Conselho Editorial da Editora da Universidade do Estado Bahia (EDUNEB), representante da grande área das Ciências Sociais Aplicadas; Avaliador “ad hoc” Institucional e de Cursos do INEP/MEC; auditor fiscal do Estado da Bahia aposentado; e-mails: lcsantos722@gmail.com, lcsantos@superig.com.br, lsantos@uneb.br; *site*: <www.lcsantos.pro.br>.

É importante destacar a importância da transparência fiscal ativa, mas verifica-se que, em muitos casos, a abordagem teórica se sobrepõe à prática efetiva. Isso ocorre porque a transparência depende de vários fatores, internos e externos, como questões ambientais, culturais e políticos. Segundo Cruz *et al.* (2012), a investigação teórica e empírica considera as diferenças entre recursos políticos e socioeconômicos para explicar as variáveis no nível de transparência.

De acordo com Pinho (2006), nos municípios mais desenvolvidos encontram-se as condições (econômicas, sociais, políticas e tecnológicas) mais adequadas para implantar melhores portais eletrônicos. Para Cruz *et al.* (2012), o município é o ente federativo mais próximo dos cidadãos, ao qual estes recorrem para suprir as principais demandas sociais. Considera-se que isso potencializa o interesse da coletividade por informações sobre a gestão dos recursos públicos sob responsabilidade dos gestores municipais.

Neste contexto, tem-se o seguinte enunciado do problema desta investigação científica: **como se desenvolve o processo de transparência dos atos praticados pelos gestores públicos?**

Enquanto indagações derivativas da problemática central levante-se o que se segue a respeito da transparência fiscal: quais são as suas diferentes perspectivas? Sob quais teorias se ancora? Quem são os seus usuários? Quais as informações de natureza contábil? Como mensura-la? Qual a relação com os fatores econômicos?

O objetivo geral deste artigo é explicar a necessidade da transparência fiscal para o controle social. Para tanto, foram traçados os seguintes objetivos específicos: discutir os aspectos teóricos que relacionam a condição socioeconômica à transparência fiscal; identificar as características da informação contábil dentro da transparência fiscal; discorrer sobre a transparência na gestão pública, abrangendo o seu histórico e os principais instrumentos jurídicos; conhecer as variáveis socioeconômicas que influenciam o nível de transparência fiscal; descrever modelos de mensuração do nível de transparência fiscal.

A justificativa científica e social deste artigo está relacionada à necessidade de se ampliar a literatura sobre a temática, atualmente tão demandada em estudos técnico-acadêmicos, além de se constituir em importante ferramenta de controle social.

O enquadramento metodológico do estudo tem base exploratória, com contornos descritivos (GIL, 2011), apoiada em referências bibliográficas, incluindo-se a legislação pertinente ao objeto investigativo, além de fontes eletrônicas (BOAVENTURA, 2017).

Este artigo, além desta introdução compõe-se do referencial teórico, detalhando a âncora do objeto investigativo, a partir de citações de autores consagrados e legislação

específica, seguidas de comentários e inferências, das considerações finais consoantes ao ditame da Norma Brasileira de Regulação (NBR) 6022/2018, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), e das referências em perfeita sintonia com a NBR 6023/2001.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Cada seção secundária deste capítulo traz o núcleo esclarecedor para a compreensão da transparência fiscal como suporte para o controle fiscal.

2.1 Transferência fiscal sob a ótica de diferentes concepções

Dos estudos empreendidos, pode-se visualizar a definição de transparência por vários prismas, porém todos eles destacam o papel do acesso à informação. Seja qual for o caso, a transparência é sempre uma condição necessária para a prestação de contas, uma vez o referido acesso constitui o primeiro passo do processo de *accountability*.

Neste sentido, convém destacar o ponto de vista de Kaufmann e Kraay (2002), segundo o qual transparência é definida como o aumento de fluxo de informações, de forma compreensível, oportuna e confiável, nos aspectos econômico, social e político, acessível a todos os interessados.

De acordo com Sharman e Chaikin (2009), corrupção é definida como o uso indevido de cargo público em troca de ganhos próprios.

A melhoria da transparência tem sido apontada literatura como indutora da redução da corrupção. Esta é o problema financeiro mais importante na maioria dos países em desenvolvimento, sendo, talvez, o maior obstáculo ao desenvolvimento econômico. Ellis e Fender (2006) estudaram a relação empírica entre o aumento da taxa de prestação de serviços e o nível de corrupção, chegando à conclusão que a mencionada relação depende da transparência do sistema fiscal.

O fenômeno da corrupção tem lastro em algumas teorias a saber: teoria da escolha pública - o gestor adota determinado comportamento para alcançar benefícios próprios em detrimento da coletividade; teoria da agência - o gestor (agente) tem informações capazes de observar o comportamento e a produtividade do agente (neste caso, há uma assimetria de informação); teoria da ilusão fiscal - o gestor se aproveita do conhecimento das origens de recursos para adotar um comportamento perdulário.

Essas teorias explicam os motivos pelos quais os políticos não adotam práticas mais transparentes e serão exploradas na seguinte seção secundária.

Saliente-se que um maior nível de transparência atua na mitigação do problema do risco moral, propiciando o controle social, que está ligado a um menor nível de corrupção. Becker (1968) assevera no artigo seminal acerca da situação econômica da Teoria do Crime, a probabilidade de que um indivíduo cometa um crime depende do risco assumido, do ganho possível e do castigo provável.

Portanto, no combate à corrupção, é imprescindível um sistema de transparência das instituições fiscais, pois ele aumenta a possibilidade do corrupto ser pego. Todavia, a transparência em si só pode não ser suficiente - são necessários outros mecanismos de acompanhamento, a exemplo de sanções, constrangimento social, educação da comunidade, meios de comunicação e os mais diversos aspectos socioeconômicos.

A transparência pode ser compreendida, também, sob a vertente da democracia, uma vez que a divulgação de informações é crítica para diferentes grupos sociais no seu processo de tomada de decisões. A disseminação de informações é um conceito central das democracias deliberativas, que afeta o comportamento do sistema político.

Na visão de Besley e Burgess (2002), as instituições formais de competição política não são suficientes para tornar-se um governo responsivo, em especial no caso dos cidadãos mais vulneráveis e mal informados. Para estes autores, tal situação perdura até que esses cidadãos tenham uma verdadeira autoridade para disciplinar o mau funcionamento da gestão, graças ao sistema de transparência do ente público.

Entende-se que as informações fiscais representam uma variável-chave para todos os tipos de organizações. As empresas privadas as consideram estratégicas para a manutenção e o aumento da sua capacidade de inovação, o que é crucial para a sobrevivência dos mercados. Enquanto que, para os órgãos públicos, na percepção de Nasi (2008), a informação é um elemento-chave, a fim de: aprimorar o funcionamento operacional; reforçar a sua capacidade de cumprir as exigências da sociedade; melhorar a sua relação de confiança com todos *stakeholders*.

Infere-se que mais informações a respeito das atividades do governo permitem melhor análise, monitoramento e avaliação de eventos que são importantes para o bem-estar econômico e social.

Estudos, segundo Cucciniello, Nasi e Valoti (2012), mostraram que governos abertos e transparentes fortalecem a democracia. Isso ocorre porque, dessa maneira, são criadas defesas contra as más formas de gerenciamento, por meio dos seguintes fatores: denúncia de abuso de

poder; maior proteção às minorias, por intermédio da prestação de igualdade de direitos de cidadania; mais oportunidades para o controle social.

O fato é que muitas políticas governamentais que procuraram maior transparência reconheceram explicitamente a contribuição que essas medidas trazem para a melhoria do processo democrático.

A transparência ainda é apresentada como um princípio que induz a promoção de melhorias na prestação de contas do governo, reduzindo a corrupção na administração pública. Para, além disso, é vista como um meio de disseminação de informações sobre o desempenho da gestão governamental.

Dentre os expoentes que estudam a transparência como um componente de prestação de contas, pode-se citar: Pina, Torres e Acerete (2007), Deleon (1998) e Mulgan (2000), todos afirmando que a prestação de contas abrange questões relacionadas ao controle externo exercido pelos tribunais de contas, como também à responsabilização financeira e à promoção do controle social das contas públicas.

2.2 Principais teorias da transparência fiscal

A Teoria da Agência é tida como uma das mais utilizadas no que se refere aos pressupostos da assimetria de informação, não obstante as controvérsias, em especial dos estudiosos da corrente das ciências políticas. De acordo com Zuccolotto (2014), isto é um reflexo da extrapolação das obrigações de divulgação das empresas, estendida por parte de autores da economia institucional. Além disso, reflete a Teoria do principal-Agente para ampliar a Teoria da Firma, bem como a tradicional ficção de que a firma poderia ser tratada como se fosse um ator singular. Apesar desse posicionamento, os estudiosos das ciências econômicas aplicam essas teorias reincidentemente nas pesquisas em contabilidade, economia e administração.

Complementarmente aos fundamentos teóricos supramencionados, a pesquisa em transparência fiscal utiliza a Teoria da Escola Pública e, também, a Teoria da Ilusão Fiscal. Essas teorias procuram explicitar as razões pelas quais os gestores públicos são avessos à divulgação acerca da sua gestão.

Entende-se por relacionamento de agência um contrato entre uma ou mais pessoas (principal) com outra pessoa (agente), em que esta presta algum serviço em benefício daquela(s), envolvendo a delegação do poder de tomada de decisão.

Nesse relacionamento de agência, pelo fato de ambos os atores (principal e agente) serem maximizadores de utilidade, existe um bom motivo para acreditar que o agente nem sempre agirá em interesse do principal (JENSEN; MECKLING, 1976). De tal modo, a Teoria da Agência visa analisar os conflitos de interesses entre uma parte e outra, em uma interação conhecida como relação agente-principal.

É nessa interação entre dois atores que se encontram níveis hierárquicos distintos dentro de uma organização, essa teoria procura investigar aspectos, a exemplo de: os incentivos de cada uma das partes; a relação de bem-estar social; a contratação de empregos; a assimetria das informações.

No setor estatal, o principal pode ser compreendido como o cidadão, que, por meio do seu voto, escolhe um agente governante para gerir o serviço público. O agente é financiado pelo principal, via pagamentos de tributos. Assim sendo, contabilmente, esses dois atores têm os seguintes objetivos: principal (cidadão) - considerando um sócio do Estado, busca o retorno do seu capital investido por intermédio da prestação de serviços públicos com qualidade; agente (governo) - visa à reeleição e, assim, à manutenção do poder.

Entende-se, no âmbito da administração pública, ambos os atores buscam maximizar os seus ganhos, encontrando um ambiente propício de interesses. Guilamón, Bastida e Benito (2011) asseveram que um dos motivos disso é que a maioria do ambiente informacional tem sido o sistema legal, que instituiu regras e determinações para os gestores darem publicidade de seus atos à população. Isso permite um maior monitoramento da gestão pública e auxilia no processo de escolha de bons ou maus políticos.

Ressalte-se que a maioria dos gestores públicos é contrária à divulgação dos atos governamentais. Eles temem que a publicação dessas informações possa alterar as “regras do jogo”, pelo fato de o cidadão ter maior poder de decisão, em razão do maior conhecimento dos atos praticados pelo gestor.

Enfim, é essencial que haja uma preocupação da sociedade com a divulgação das informações, pois elas, inevitavelmente, são responsáveis pela maioria do ambiente de governança pública. Alguns fatores determinam o nível de interesse da sociedade nessas informações - entender as relações implicadas e os seus respectivos determinantes é de capital importância para um maior controle das atividades do governante pelo cidadão.

Na teoria anterior (Agência), observada no setor público, há agentes que agem em busca dos seus interesses particulares em detrimento dos interesses do principal ou da instituição. Isso ocorre principalmente por razões políticas, visando-se à permanência no

poder - essa motivação pode ser determinante nas tomadas de decisões dos governantes. Nesse particular, a Teoria da Escolha Pública completa a Teoria da Agência.

De acordo com Pereira (1997), a Teoria da Escolha Pública, derivada da microeconomia da ciência econômica, é utilizada para estudar problemas no campo da política envolvendo grupos de interesses, sistemas eleitorais, partidos políticos e instituições.

A teoria em tela explica que o homem tende a ter um comportamento sempre racional e egoísta. Ela mostra, também, que os governantes tomam as suas decisões levando em consideração aspectos políticos, com base na maximização dos votos e do seu próprio patrimônio.

Conforme Buchanan e Musgrave (1999), a teoria da Escolha apresenta dois principais fatores indicativos de que os agentes públicos são contrários à abertura das informações. O primeiro fator diz respeito à vantagem de que o sigilo esconde falhas de uma má decisão; o segundo ressalta que, em algumas sociedades, existem facilidades para fraudes e subornos, estimulando, assim, a corrupção.

Em um cenário marcado por interesses conflitantes, os orçamentos públicos têm base em um conjunto de informações assimétricas. Assim sendo, os formuladores de políticas públicas podem se beneficiar de estruturas fiscais (receitas e despesas) que diminuam a compreensibilidade da sociedade, induzindo a superavaliação dos custos totais dos programas políticos. Diante desse contexto, surge o fenômeno da ilusão fiscal.

Este fenômeno ocorre quando os cidadãos têm uma percepção parcial dos reais valores fiscais, isto é, possuem informações incompletas do que realmente recebem e do quanto desembolsam ao Estado. Os gestores públicos buscam obter vantagens dessa deficiência informacional, obscurecendo as receitas e clarificando os benefícios das despesas públicas. Dessa forma, a população se torna “fisicamente iludida” (DINIZ; NOBRE; MOTA, 2017).

Os políticos usam a imperfeição informacional que atinge os cidadãos para atender aos seus objetivos particulares, com a obtenção de renda para fins próprios e a perpetuação no poder. Destaca-se que essa tendência pode ser mais ou menos predominante, dependendo da natureza dos intervenientes (eleitores ou contribuintes - por exemplo, cidadãos com maior escolaridade podem exigir melhores resultados dos que administram a “máquina pública”).

Frise-se que existem mecanismos que podem causar o fenômeno da ilusão fiscal. Os principais são derivados, principalmente, do endividamento público, das estruturas de transparência intergovernamentais e do sistema de tributação, como se vislumbra no quadro 1, abaixo. Desse modo, países que possuem essas características estão mais propensos à ilusão fiscal.

Quadro 1 - Principais Mecanismos Causadores da Ilusão Fiscal

Endividamento Público	Transferências Intergovernamentais	Sistema de Tributação
Os políticos estão mais propensos a financiar as suas atividades por meio de empréstimos, uma vez que os cidadãos têm dificuldade de visualizar a origem dos recursos (no primeiro momento, a origem desses numerários não é tributária)	O efeito é similar ao dos empréstimos: como os recursos não advêm diretamente de tributos pagos pelos cidadãos, os governantes podem se aproveitar da vasta desvantagem informacional do cidadão e “esconder” o volume de transferências recebidas.	A estrutura do sistema tributário dificulta a compreensão dos cidadãos referente à identificação do real nível de tributação

Fonte: Diniz; Nobre; Mota (2017).

Percebe-se que os cidadãos geralmente possuem informações limitadas sobre as ações governamentais. Por isso, o monitoramento dessas ações via transparência fiscal permite reduzir o “ilusionismo fiscal”. Entretanto, torna-se necessário que a população intervenha nas ações dos gestores. Esse processo de intervenção depende das características de cada população (por exemplo, cidadãos que possuem um maior nível de renda tendem a cobrar mais ações dos gestores e, conseqüentemente, influenciar a divulgação das informações).

2.3 Usuários das informações contábeis no processo de transparência fiscal

Indagações a exemplo de: quem são os usuários da contabilidade pública? Quais são as suas demandas? Como atender a todos eles, talvez tenha se constituído um dos principais desafios da contabilidade ao longo de sua história. A quantidade de usuários na contabilidade pública supera qualquer outro ramo da Ciência Contábil. Isso é notório, posto que toda a sociedade participa dos investimentos realizados na gestão estatal por meio do pagamento de tributos - logo, em tese, todos deveriam acompanhar o modo como os seus recursos estão sendo geridos.

Sabe-se que a contabilidade tem o propósito fornecer informações úteis que possam subsidiar a prestação de contas e auxiliar os seus usuários no processo de tomada de decisão. Segundo Lima e Diniz (2016), as informações produzidas pela contabilidade governamental, na prática, têm como usuários exclusivos os gestores internos e os grupos de controle externo, devido à obrigatoriedade legal do poder público prestar contas. Todavia, tais informações têm a potencialidade de alcançar outros usuários com necessidades específicas - basta que se desenvolvam os mecanismos adequados de comunicação.

Posto isso, considerando a grande quantidade de usuários da contabilidade, os supramencionados autores relatam que uma pesquisa feita nos Estados Unidos catalogou os

grupos, adiante elencados: gestores externos e órgãos de controle; contribuintes, eleitores e outros cidadãos; investidores e credores; gestores internos; doadores voluntários de recursos; clientes; empregados e sindicatos; agências reguladoras; fornecedores; grupos de interesses; auditores independentes.

Apesar da quantidade expressiva de usuários e as suas necessidades específicas, Lima e Diniz (2016) informaram que uma nova pesquisa foi realizada com o intuito de reduzir ou reagrupar os usuários. A intenção era que as demonstrações contábeis pudessem atender efetivamente todas as necessidades informacionais requeridas. Os resultados revelaram que era possível agrupar os usuários em três categorias, a saber: cidadãos em geral - contribuintes, eleitores, usuários de serviços públicos; beneficiários de aposentadorias e pensões, trabalhadores, imprensa, pesquisadores, associações de moradores; outras associações de defesa do cidadão; autoridades legislativas e de controle - autoridades do poder legislativo; gestores de agências reguladoras; conselheiros de tribunais de contas, auditores, controladores; investidores e credores - instituições financeiras, empresários fornecedores e agências de *rating*.

Poder-se-ia indagar a falta de alguns usuários do supra elenco, a exemplo dos gestores internos, representados pelos agentes políticos e gestores operacionais. Por que eles não estão inseridos em nenhum dos três grupos?

Os gestores internos representam os usuários internos das informações financeiras. Eles não são demandantes principais das demonstrações contábeis, posto que são os responsáveis por elaborar e divulgar essas demonstrações. Além disso, eles não têm dificuldades em obter as informações, na medida em que detêm independentemente da sua publicação.

2.4 Informações contábeis utilizadas no processo de transparência fiscal

De acordo com Diniz, Nobre e Mota (2017), a informação contábil gerada pela contabilidade pública tem como principal finalidade subsidiar o processo de *accountability*, que possibilita aos seus usuários tomarem as suas decisões e realizarem os seus julgamentos com segurança.

Atualmente, vivencia-se uma verdadeira revolução da informação, decorrente de meios de comunicação cada vez mais acessíveis e em tempo real. Esse fato tem favorecido muito o processo de transparência da gestão pública. Com isso, verificam-se crescentes possibilidades e facilidades de acesso a informações decorrentes de relatórios contábeis e

fiscais. Desse modo, exige-se dos gestores a divulgação de informações claras acerca da execução orçamentária e os recursos e resultados atingidos.

Entende-se que o conteúdo informacional da contabilidade aplicada ao setor público não fica circunscrito à prestação de contas para um maior controle do governo, mas deve ser apresentado, afim de que seus diversos usuários tenham em mãos os elementos necessários para delinear o seu modelo de decisões. Ressalte-se que isso somente será possível se for garantida uma maior transparência das informações e se estas forem compreensíveis, fidedignas e tempestivas aos seus usuários.

De acordo com Cruz e outros (2012), a mera publicação não caracteriza a transparência. Mais que isso, é necessário que elas tenham a capacidade de comunicar a realidade, ou seja, que não divirjam dos dados verdadeiros.

Atente-se que a divulgação, o interesse e a compreensão da informação não dependem apenas da qualidade ou das características qualitativas da evidenciação contábil, ou seja, de como a contabilidade se comunica com os seus usuários. Há, sem dúvida, outros elementos que condicionam esse processo de transparência. Pode-se afirmar que a qualidade da comunicação depende do responsável pela divulgação e do usuário que vai receber a informação. Entre esses dois fatores, estão inseridas as características socioeconômicas, que irão potencializar todo esse processo de comunicação.

As informações fiscais, geradas pela contabilidade, auxiliam no processo de tomada de decisão dos gestores públicos, bem como contribuem para o processo de *accountability* para a sociedade. Sendo assim, não se deve perder de vista as características qualitativas da informação, a fim de que a sociedade tenha condições de compreender a informação e possa participar ativamente da vida pública.

A relação entre plena participação social e o compromisso dos gestores em atender às requisições dos cidadãos é o maior desafio para que haja o controle social e o desenvolvimento econômico de uma comunidade. Não obstante de a divulgação das informações ser exigida por lei, o maior obstáculo é torna-las compreensíveis à população.

A qualidade das informações se apresenta como uma condição *sine qua non* no processo de transparência. Assim, a informação deve apresentar características específicas para alcançar os seus diversos usuários. Essas características qualitativas são tratadas na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

Conforme Martins e outros (2014), as características qualitativas das informações contábeis devem apresentar aspectos descritos pela norma como fundamentais e de melhoria, a saber: fundamentais - relevância (valor preditivo e valor confirmatório), representação fidedigna (completa, neutra e livre dos erros materiais; de melhorias - comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade).

O Quadro 2, a seguir, descreve as características fundamentais e de melhoria da informação contábil.

Quadro 2 - Descrição das características qualitativas da informação contábil

FUNDAMENTAIS			
São aquelas consideradas relevantes e que precisam ter a capacidade de representação fidedigna. Para que essas duas propriedades sejam alcançadas, devem existir precedentes de que a informação tem a capacidade de ser preditiva, confirmatória, completa, neutra e livre de erros materiais			
Relevância		Representação fidedigna	
A informação faz a diferença na decisão do usuário. A omissão ou a divulgação distorcida pode vir a influenciar tal decisão. Neste caso, a informação divulgada deve influenciar quando tem valor confirmatório, preditivo ou ambos. Essa informação pode ser capaz de influenciar mesmo alguns usuários decidam não considerar ou estejam cientes dela.		É uma característica que preza pela evidenciação fiel dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar, priorizando sempre a essência econômica em detrimento da forma jurídica. Em conformidade com essa característica, a informação deve ser completa, neutra (livre de viés) e livre de erros. Isso não significa total exatidão - pode haver algum equívoco posterior, mas ela deve ser elaborada e divulgada com a minimização possível dessas inconsistências	
DE MELHORIA			
São aquelas também essenciais no processo de evidenciação das informações contábeis. De acordo com a estrutura conceitual da contabilidade, elas são subdivididas em comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.			
Comparabilidade	Vericabilidade	Tempestividade	Compreensibilidade
Neste caso, são imperativos pelo menos dois itens, a fim de verificar similaridades e diferenças entre ambos.	Trata-se da verificação de diferentes observadores sobre determinado aspecto, que podem chegar a um consenso.	Neste item, a informação deve estar disponível a tempo de influenciar a decisão dos usuários.	Esta característica diz respeito ao fato de a informação ser clara e concisa.

Fonte: Diniz; Nobre; Mota (2017).

Assinale-se que há restrições inerentes às informações contábeis divulgadas, que são a materialidade e o custo-benefício. Assim, o grande desafio é o julgamento que o profissional contábil tem que fazer para conjugar essas restrições ao sistema de divulgação, buscando o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

Enfim, não devem existir privilégios entre as características qualitativas, já que elas foram definidas e funcionam conjuntamente, a fim de contribuir para a utilidade da informação. Desse modo, a ausência de uma descrição que represente fielmente um fenômeno

contábil, por ser considerada irrelevante, não é uma atitude correta. Da mesma forma, deve-se ter o cuidado de evitar uma descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante, que resulte em informação útil. Assim, não se poder perder de vista a interdependência de todos os atributos qualitativos da informação, para que ela consiga alcançar a sua utilidade.

O processo de transparência fiscal ganhou novos contornos com a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. A implantação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS; Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) buscou melhorar a preparação de demonstrações contábeis do setor público.

O manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) também contribuiu significativamente para que os profissionais da contabilidade tivessem acesso às regras para a realização dos procedimentos contábeis aplicado ao setor público. Dessa maneira, a geração de informações úteis, definida e harmonizada em toda a Federação, como também as alinhadas às práticas de outros países, contribuíram para a devida prestação de contas e a tomada de decisão dos diversos usuários da informação contábil.

O processo de transparência começou a ser delineado com maior ênfase após o advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). No contexto das competências atribuídas a cada ente federativo, a LRF estipulou limites para gastos com pessoal e para o endividamento. Os cálculos desses limites somente foram possíveis a partir do sistema de informações, que municiou os gestores e os órgãos de controle com as informações necessárias para o cumprimento da legislação.

Os relatórios exigidos pela LRF foram os que se seguem: Anexos de Riscos Fiscais (ARF) - para avaliar os passivos contingentes e demais riscos fiscais que possam afetar as contas públicas; Anexo de Metas Fiscais (AMF) - com o fulcro de demonstrar as metas anuais de receitas, despesas e dívidas; Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) - destinado a evidenciar a composição do balanço orçamentário, demonstrativo da receita corrente líquida, demonstrativos das ações e serviços públicos de saúde e de manutenção e desenvolvimento do ensino; Relatório de Gestão Fiscal (RGF) - com o objetivo de demonstrar a gestão fiscal relativa aos limites estabelecidos em lei para os aspectos de despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias, operações de crédito, montante da disponibilidade de caixa e inscrição em restos a pagar.

Para estabelecer um governo transparente e eficiente, é necessário reforçar os mecanismos de controle da contabilidade governamental. A contabilidade do governo pode contribuir para a prestação de contas e a responsabilidade do gestor, a partir das informações

contábeis que são imprescindíveis para a sociedade avaliar o desempenho da gestão governamental.

A fim de divulgar a prestação de contas do governo, é preciso promover a transparência das informações financeiras. O apelo de melhorar a transparência dessas informações atrai todos os níveis de governo.

A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 (Lei da Transparência), determina que todos os níveis de governo devem apresentar informações relevantes, especialmente financeiras, a fim de reforçar a transparência da gestão governamental e fomentar o controle social.

Com o fulcro de melhorar a transparência das informações financeiras do governo, é relevante ter em conta dois aspectos: como prepará-las e como apresentá-las. A literatura existente geralmente se concentra no primeiro, enquanto que pouco examina o segundo aspecto.

Na verdade, tanto a preparação das informações financeiras quanto a sua divulgação são condições necessárias para o governo melhorar a transparência. É imprescindível que tais informações sejam imbuídas, no seu escopo, de mecanismos que promova acesso público convenientemente, de forma que a sociedade possa interagir com o resultado, propiciando a melhoria no controle do bem-estar social. Todavia, para que isso aconteça, é imperativo que se aprimore o sistema de transparência das informações.

Entende-se que a maneira conveniente e acessível de dar publicidade às informações do governo é a divulgação via internet. Além disso, o uso predominante da internet proporciona a pré-condição para o governo apresentar as suas informações financeiras nos seus *sites*.

No Brasil, a expressão “transparência pública”, embora tenha ganhado maior destaque após a publicação da LRF, em 2000, já era mencionada e buscada pela sociedade, principalmente depois da promulgação da Constituição Federal de 1988. O artigo 5º da Carta Magna garante o acesso a informações a qualquer cidadão, ressalvadas as de sigilo para a segurança do Estado. Outro aspecto importante para a propagação de informações foi a iminente inserção da internet no meio social, facilitando o acesso ao andamento da gestão pública.

A maioria das pesquisas realizadas descreve a transparência como a acessibilidade às funções do governo, à política fiscal e às atividades dos gestores públicos. Assim, os cidadãos podem avaliar a situação financeira do governo em curto e longo prazo. A Cartilha de Acesso

à Informação, editada pela Controladoria Geral da União (CGU), em 2016, auxilia o cidadão a exercer o controle social para banir a corrupção e fortalecer a cidadania.

2.5 Formas de mensuração da transparência fiscal

O compromisso com a transparência fiscal é expresso de várias maneiras, tendo um nível de abstração que não deixa claro quais seriam os objetos de transparência. Assim, a divulgação das informações fiscais a serem reportadas tem sido um grande desafio.

Definir quais são as informações a serem divulgadas não é uma tarefa fácil se não forem consideradas a quantidade e a utilidade. De forma geral, esse problema tem sido resolvido ao considerar a iniciativa de divulgação, que pode ser classificada de duas maneiras: transparência ativa e transparência passiva.

A transparência ativa é a divulgação regular e periódica de informações fiscais. Ela é definida dentro de um escopo que revela uma atitude mais proativa por parte do ente público. A divulgação pode ser espontânea ou atender a um ordenamento jurídico que discipline um rol mínimo de informações a serem evidenciadas; por exemplo, no Brasil, a Lei de Transparência, que exige a publicação de informações pertinentes à execução financeira e orçamentária - contratos de terceiros, licitações, empenhos etc.

Já a transparência passiva consiste na divulgação demandada aos entes públicos em atendimentos aos cidadãos que solicitarem dados da gestão fiscal. Refere-se à demanda espontânea do cidadão ou de uma instituição que solicita informações à gestão pública, acerca de uma necessidade particular ou não. O ente público deve fornecer as informações requeridas no espaço de tempo previamente definido, ressalvando-se informações de natureza sigilosa, que são aquelas submetidas temporariamente à restrição de acesso público, em razão de sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado.

O fluxo de informações na transparência ativa tem início com a divulgação da informação, pelo órgão ou entidade competente, via internet, chegando aos cidadãos, enquanto que na transparência passiva, o cidadão entra com o pedido da informação ao Serviço de Informações ao Cidadão (SIC), seguindo-se à área responsável pela informação, que fará o levantamento em arquivos ou sistemas. Encontrada a informação, esta segue para a digitalização e cópia, retornando ao SIC para ser entregue ao solicitante.

Não obstante essas duas formas de acesso às informações públicas (transparência ativa e transparência passiva), sucede que a sociedade não tem ainda a cultura de requerer informações das repartições públicas, limitando-se apenas àquelas disponibilizadas nos *sites*.

Isso ainda acontece devido à incipiência da Lei de Acesso à Informação (LAI) - Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 e ao fato de a transparência das informações públicas ainda ser restrita aos órgãos de controle.

Por muito tempo, quando um cidadão requeria de determinado ente público uma informação, na maioria das vezes não obtinha êxito. Em muitos casos, ele tinha que recorrer à justiça para obter o solicitado. Isso criou um círculo vicioso, no qual o gestor não divulgava e o cidadão se sentia constrangido e desestimulado para solicitar informações.

Ratifique-se que no Brasil as entidades públicas procuram divulgar apenas as informações disciplinadas pelas normas, ou seja, dentro do modelo de transparência ativa, mediante a disponibilização, nas páginas oficiais, de dados relativos à gestão fiscal. Porém, esse cenário já começa a mudar.

A fiscalização tem contribuído para o monitoramento das atividades de transparência, usando diversos modelos. O modelo de mensuração do índice de transparência mais utilizado pelos órgãos de controle tem sido o modelo elaborado pela Associação Contas Abertas Brasil (ACAB).

A ACAB é uma entidade da sociedade civil, sem fins lucrativos, que reúne diversos atores da sociedade brasileira que têm interesse em conhecer e ajudar na melhoria dos gastos públicos, especialmente no tocante à qualidade, à prioridade e à legalidade.

A associação em tela criou um comitê de transparência, e, com base em parâmetros técnicos, foram desenvolvidos índices que permitiram implementar um *ranking*, elencando governos com maior ou menor grau de transparência. O índice de transparência é, portanto, um meio de informar ao cidadão o nível de transparência das contas públicas.

A finalidade da ACAB é apenas avaliar, com base nos parâmetros criados por especialistas da sociedade civil, se os governos estão sendo transparentes ou não na divulgação de como gastam os seus recursos. É claro que, quanto mais transparentes forem, mais fácil será para a sociedade entender os gastos públicos e fiscalizar a honestidade e a eficácia do governante.

Levando-se em conta os ditames da Lei de Transparência, são considerados transparentes, sob a ótica da publicidade orçamentária, os Estados e municípios, bem como a União, que possuem sítios eletrônicos com as seguintes características: conteúdo, com a disponibilização de todas as fases da execução orçamentária, da classificação orçamentária e de informações sobre licitações, empenhos, ordens bancárias, receitas e benefícios dos pagamentos (etapas da execução orçamentária, classificação orçamentária, documentos de empenho e pagamentos, procedimento licitatório, termos de convênios e contratos, estrutura

das receitas, leis e relatórios orçamentários, patrimônio); série histórica e frequência de atualização; usabilidade (avaliação da interação com os usuários e das facilidades de acesso).

Saliente-se que, quanto ao conteúdo da divulgação, examinam-se as informações relacionadas no rol de itens preconizados pelos normativos legais que são evidenciadas nos relatórios financeiros. Por sua vez, quando se analisa a acessibilidade da divulgação de informações financeiras, investigam-se as formas de comunicação do ente com a sociedade, ou seja, a tecnologia de internet e os *designeres* necessários para facilitar o acesso à informação nos seus *sites*.

O cálculo do índice de transparência é feito a partir da somatória da pontuação de cada subitem dos três componentes (conteúdo, séries históricas e usabilidade). Nesse sentido, há as seguintes ponderações máximas: C (conteúdo) - pontuação máxima de 55%; SH (séries históricas) - pontuação de 5%; U (usabilidade) - pontuação máxima de 40%. Assim, o índice de transparência é definido como - $C_{max} + U_{max} = 100\%$.

Outra forma utilizada para mensurar o nível de transparência é a metodologia da Escala Brasil Transparente (EBT). Ela foi desenvolvida pela CGU para avaliar o grau de transparência dos Estados e municípios brasileiros.

A EBT foi concebida com o propósito de fornecer informações sobre o estágio de cumprimento das legislações que tratam do direito à informação pública. Nesse sentido, o seu principal objetivo é avaliar o grau de cumprimento dos dispositivos previstos na LAI.

Ressalte-se que o foco da EBT é a transparência passiva, devido à inexistência de métricas de avaliação que englobem a nova obrigação oriunda da LAI. A abordagem de verificação é realizada por intermédio de solicitações reais de acesso à informação a diversas áreas dos governos.

A referida metodologia da EBT é composta por uma *checklist* contendo 12 questões que versam sobre o acesso à informação e o funcionamento das ferramentas do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC). O quadro 3, a seguir, detalha a metodologia utilizada.

Quadro 3 - Metodologia de Avaliação da Escala Brasil Transparente (12 quesitos)

Regulamentação da LAI	Transparência Passiva
Quesitos	
Exposição da legislação no <i>site</i> do avaliado	Divulgação do SIC físico (atendimento presencial)
Existência da regulamentação	Existência de um e-SIC (atendimento pela internet)
Regulamentação do SIC	Possibilidade de acompanhamento do pedido de acesso
Regulamentação da classificação do sigilo	Inexistência de pontos que dificultem ou inviabilizem o pedido de acesso

Regulamentação da responsabilização do servidor	Respostas aos pedidos no prazo legal
Regulamentação das instâncias recursais	Respostas em conformidade com o que foi solicitado
Peso	
25%	75%
Forma de preenchimento	
Nota: 0 a 10 pontos	Binário: “Sim” ou “Não” (salvo quando um <i>site</i> não for encontrado; nesse caso, podem-se usar os termos “Não localizado” ou “Site fora do ar”)

Fonte: Adaptado da LAI e SIC.

No que tange à pontuação, os itens avaliados podem resultar em um máximo de 3.600 pontos com base no cumprimento ou não da transparência passiva. Na maioria dos casos, a resposta “Sim” gera pontuação máxima, enquanto a “Não” acarreta zero ponto. A nota final é obtida pela conversão dos 3.600 pontos para a base 10: $\text{Nota EBT} = (\text{pontuação atingida} / 3.600) \times 10$

2.6 Transparência fiscal e fatores socioeconômicos

A formação do Estado liberal e o surgimento das democracias representadas na modernidade foram responsáveis por implementar mecanismos de *accountability* (responsabilização) do Executivo perante o Legislativo. Para, além disso, essas mudanças levaram os governos a serem mais transparentes nas suas ações, de maneira que eles tivessem o dever de prestar contas não só ao Legislativo, mas toda a sociedade.

Os mecanismos de controle supracitados propiciaram uma maior participação da sociedade nos negócios públicos, permitindo que os cidadãos se envolvessem mais nas decisões da gestão pública. Entretanto, vale a pena frisar que a forma de atuação do cidadão nas ações estatais pode estar diretamente associada à disponibilidade e à qualidade das informações fornecidas pelos entes governamentais.

Estudos nacionais e internacionais procuram explicar o fenômeno complexo da transparência por meio dos aspectos socioeconômicos de determinada região, partindo do pressuposto de que uma população com melhores indicadores nesses aspectos tende a buscar mais informações acerca dos atos do governo. Assim, os fatores socioeconômicos poderiam explicar o nível de transparência dos governos.

No Brasil, essa relação é investigada por Cruz e outros (2012), cujo objetivo é investigar as características e os indicadores que estão relacionados ao nível de transparência das informações disponibilizadas nos portais eletrônicos dos grandes municípios do Brasil. A investigação partiu da tese de que os municípios com melhores condições econômicas,

sociais, políticas e tecnológicas têm um grau de transparência maior. Na referida pesquisa, foram utilizadas variáveis socioeconômicas como: produto interno bruto (PIB) *per capita*; receita orçamentária; índice de desenvolvimento humano municipal (IDHM); taxa de alfabetização; índice Firjan de desenvolvimento municipal (IFDM); índice de responsabilidade fiscal, social e de gestão (IFRS); índice de potencial de consumo; dinamismo municipal.

Os supramencionados autores concluíram que existe uma relação entre os fatores socioeconômicos dos municípios e o nível de transparência apresentado pela gestão.

Assente-se que outro estudo nacional, corroborando o de Cruz e outros (2012), é o dos autores Zuccolotto e Teixeira (2014), que investigaram a relação entre três aspectos (fiscais, socioeconômicas e políticas) e a transparência fiscal. Para medir o fator socioeconômico, os autores utilizaram as seguintes variáveis; IFDM - saúde; IFDM - educação; IFDM - emprego e renda.

As pesquisas destacam as variáveis socioeconômicas como fundamentais para o nível de divulgação das informações fiscais - as mais recorrentes são educação e renda. Isso pode ser explicado pelo fato de que um melhor nível de educação leva o cidadão a uma formação mais crítica e consciente, não apenas dos seus direitos, mas também das suas obrigações.

No que concerne à variável educação, esta influencia a transparência no âmbito da administração estatal, porque quanto maior for o nível instrução dos cidadãos, maior será a tendência de exigirem informações públicas do governo.

Ter um diploma universitário pode dar aos cidadãos as competências necessárias para compreender os aspectos burocráticos da administração pública e a confiança para solicitar mais informações. Além disso, a educação tem sido constantemente apontada como um antecedente da utilização das tecnologias da informação e comunicação (TIC). A falta de competência para utilizar a internet está principalmente relacionada com a educação e pode ser denominada “analfabetismo digital”. Assim, a transparência pode ser influenciada por variáveis educacionais, a exemplo de: taxa de analfabetismo; anos de estudo; formação.

Quanto à variável renda da população, também influencia o grau de divulgação de informações públicas pelo governo. A população com renda mais alta tende a exigir um maior nível de transparência dos gestores públicos.

O fato de as populações com maior renda demandarem mais transparência dos gestores está relacionado, primariamente, com o nível de educação, mas também é importante considerar que as pessoas que possuem renda mais alta são mais tributadas e, conseqüentemente, estão mais atentas aos gastos públicos.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo ficou evidenciado que a transparência fiscal é uma importante ferramenta da gestão pública, pois ela contribui para as prestações de contas das ações governamentais, o que permite à sociedade mensurar o desempenho dos seus governantes. Para, além disso, governos transparentes fortalecem a democracia e oferecem meios de defesa contra atos corruptos ou de mau gerenciamento por parte dos gestores estatais. Assim, ressalte-se que a transparência fiscal possibilita o acompanhamento das informações fiscais pelo cidadão impulsionando o controle social.

A despeito dos benefícios oriundos da transparência fiscal, aspectos teóricos relacionados à propagação de informações públicas revelam que os gestores estatais tendem a ser contrários à divulgação de atos sobre a sua gestão, uma vez que a transparência das suas ações pode atrapalhar o alcance dos seus interesses individuais ou demonstrar más escolhas públicas. Assim, é relevante o estabelecimento de controles legais que permitam o acesso a essas informações pelos cidadãos.

Apesar dos esforços legislativos, a transparência fiscal é um fenômeno bastante complexo. Verifica-se que fatores sociais e econômicos podem ser determinantes nesse aspecto. O desenvolvimento socioeconômico permite que uma sociedade tenha maior qualidade de vida e, conseqüentemente, possua características que proporcionem um maior exercício da cidadania.

O presente estudo enfatizou as principais características das informações contábeis aplicadas à transparência fiscal e os seus usuários, demonstrando que a qualidade desses informes é uma condição essencial para o processo da transparência.

Ficou patenteado que o conteúdo da contabilidade pública não pode estar restrito a uma mera prestação de contas do governo, mas deve trazer informações que apoiem as decisões de todos os usuários.

Conclui-se, então, que o nível de divulgação das informações fiscais está atrelado às variáveis socioeconômicas. A educação e a renda são as principais, posto que uma população com estas características detém maior discernimento, podendo exigir mais informações dos gestores públicos e, conseqüentemente, exercendo o controle social de uma forma mais efetiva.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6022** - informação, documentação - artigo em publicação periódica científica impressa - apresentação, 2018.

_____. **NBR 6023** - informação, documentação - referências - apresentação, 2018.

BECKER, G. S. Crime ad punishment: na economic approach. In: BECKER, G. S.; LANDES, W. M. **Essays in the Economics of Crime and Punishment**. Cambridge: NBER, 1968. p. 1-54.

BESLEY, T.; BURGESS, R. The political economy of government responsiveness: theory and evidence form India. **The Quarterly of Economics**, v. 117, n. 4, p. 1415-1451, 2002.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Exercícios de metodologia da pesquisa**. Salvador: Quarteto, 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União. **Portal da Transparência do Governo Federal**. 2016. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparência-publica/portal-da-transparencia>>. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. Congresso Nacional. Lei da Transparência. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 mar. 2009. Seção 1. p. 2.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília DF, 5 mar. 2000. Seção 1. p. 1.

_____. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BUCHANAN, J. M.; MESGRAVE, R. A. **Publi finance and public choice, two constrasting visions of the state**. Cambridge: MIT Press, 1999.

CRUZ, C. F. *et al.* Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-76, jan./fev. 2012. Financial transparency.

CUCCINIELLO, M.; NASI, G.; VALOTTI, G. Assesssing transparency in government: rhetoric, reality and desire. In: **Hawaii International Conference on System Science**, 45., Maui, HI. Maui: IEEE, 2012. P. 2451-2461.

DELEON, L. Accountability: na ever-expanding concept? **Public Administration**, v. 76, n. 3, p. 539-558, 1988.

DINIZ, J. A.; NOBRE, C. J. F.; MOTA, B. F. Determinantes socioeconômicos da transparência fiscal. **PROCONTAB: Contabilidade NBC CPC IFRS: Programa de atualização em Contabilidade: Ciclo 3**. Porto Alegre: Artmed Panamericana; 2017. p. 93-133.

ELLIS, C. J.; FENDER, J. Corruption and transparency in a growth model. **International Tax and Public Finance**, v. 13, n. 2, p. 115-149, may 2006.

GUILLAMÓN, M. D. BASTIDA, F.; BENEDITO, B. The determinants of local government's. **Local Government Studies**, v. 37, n. 4, p. 391-406, 2011.

HOOD, C.; HEAD, D. **Transparency: the key to better governance?** New York: British Academy, 2006.

ISLAM, R. Does more transparency go along with better governance? **Economics & Politics**, v. 18, n. 2, p. 121-167, feb. 2008.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. Theory of. The firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of financial economics**, v. 3, n. 4, 1976.

KAUFMANN, D.; KRAAY, A. Growth without governance. **World Bank Policy Research Working Paper**, n. 2928, p. 1-2, 2002.

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

LINDSTEDT, C.; NAURIN, D. Transparency is not enough: making transparency effective in reducing corruption. **International Political Science Review**, v. 31, n. 3, p. 301-322, ago. 2010.

MARTINS, E.; MIRANDA, G. J.; DINIZ, J. A. **Análise didática das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2014.

MULGAN, R. 'Accountability': an ever-expanding concept? **Public Administration**, v. 78, n. 3, p. 555-573, 2000.

NISKANEN, W. A. **Bureaucracy and representative government**. Chicago: Aldine-Atherton, 1971.

OATES, W. E. **On the nature and measurement of fiscal illusion: a survey**. College Park, University of Maryland, 1985.

PEREIRA, P. T. A teoria da escolha pública: uma abordagem neoliberal? **Análise Social**, v. 32, n. 141, 1997.

PINA, V.; TORRES, L.; ACERETE, B. Are ICTs promoting government accountability? A comparative analysis of E-governance developments in 19 OECD countries. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 5, p. 583-602, 2007.

PINHO, J. A. G. D. Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. In: Encontro de administração pública e governança, 2., 2006, São Paulo. **Anais...**, São Paulo: ANPAD, 2006.

ZUCCOLOTO, R. **Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos estados brasileiros**. 2014. 202 fls. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária. Universidade de São Paulo: São Paulo: 2014.

ZUCCOLOTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As causas da transparência fiscal: evidência nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.