



Contabilidade,
Gestão e
Governança

Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro

Fiscal management transparency: a study of the websites of the principal municipalities of Rio de Janeiro State

Cláudia Ferreira Cruz¹, Lino Martins Silva², Ruthberg Santos³

RESUMO

Esse trabalho teve como objetivo verificar o nível de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro, bem como os fatores que, possivelmente, influenciam a transparência eletrônica da gestão fiscal (população, receita orçamentária, PIB *per capita*, taxa de alfabetização, IDH-M, IQM e estágio do *site*). O pressuposto inicial era que quanto maiores fossem os valores dos indicadores sociais e econômicos, maiores seriam os níveis de transparência fiscal eletrônica. O referencial teórico tratou da transparência da gestão fiscal, além de uma exigência legal, como forma de promover uma melhor interação entre governo e os cidadãos, e além de facilitar o exercício da cidadania e da *accountability*. A técnica de análise de conteúdo foi aplicada aos *sites* dos 23 municípios selecionados, com a finalidade de mensurar o nível de transparência fiscal eletrônica. Os procedimentos estatísticos utilizados para analisar a relação entre as variáveis foram testes paramétricos de correlação e análise de regressão. As evidências empíricas apontam baixos níveis de transparência fiscal eletrônica, considerados incompatíveis com o desenvolvimento socioeconômico dos municípios e ainda relações positivas e significativas entre nível de transparência fiscal eletrônica e as variáveis: população, receita orçamentária, taxa de alfabetização, IDH-M, IQM e estágio do *site*. A relação entre a variável dependente e a variável PIB *per capita* não se mostrou significativa. Esses resultados são condizentes com os verificados em algumas pesquisas realizadas no Brasil e no exterior.

Palavras-chave: Transparência. Gestão fiscal. Portais eletrônicos. Municípios.

ABSTRACT

This study examined the degree of fiscal transparency provided by the websites of the principal municipalities of the state of Rio de Janeiro and the factors which may influence this transparency, such as population, budgeted resources, income per capita, literacy rates, the Human Development Index for the municipality, IQM (Municipal Quality Index), and the stage of development of the site. The initial assumption was that the higher the level of social and economic indicators, the greater the level of electronic fiscal transparency. References used dealt with the transparency of fiscal management as more than just a legal requirement, involving the promotion of a better interaction between government and citizens, facilitation of the exercise of citizenship, and accountability. The technique of content analysis was applied to the websites of 23 municipalities. Parametric tests of correlation and regression analysis were used to analyze the relationship among the variables of interest. Results showed low levels of electronic fiscal transparency, levels considered to be incompatible with the socioeconomic development of the municipalities. Positive relationships were observed between the level of fiscal transparency on the websites and the variables of population, budgeted resources, literacy, the HDI of the municipality, IQM and the stage of development of the site. The relationship between transparency and per capita income was not found to be significant. These results are consistent with those of other studies conducted in Brazil and in other countries.

Keywords: Transparency. Fiscal management. Websites. Municipalities.

¹ Universidade Federal do Rio de Janeiro - claudiacruzba@gmail.com

² Universidade do Estado do Rio de Janeiro - smartins@uninet.com.br

³ Universidade Federal do Rio de Janeiro - ruthberg.santos@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem o propósito de abordar a questão da transparência na divulgação de informações acerca da gestão fiscal, por meio de portais eletrônicos de municípios. A transparência na evidenciação dos atos e das contas da gestão pública é uma questão de grande relevância social e que ganhou maior notoriedade no Brasil a partir da edição da Lei Complementar nº 101/2000. Porém, a transparência da gestão pública ainda encontra-se em um estágio incipiente, em decorrência de a divulgação de tais informações se dar em um ambiente político e cultural marcado por ideologias e interesses diversos.

Uma pesquisa realizada por Grau (2000), em países latino-americanos, revelou que, na maioria desses países, o acesso livre às informações da administração pública não era permitido e ainda que, nos poucos países em que tais informações eram acessíveis, não havia nenhum dispositivo punitivo quando o acesso à informação era negado.

Atualmente, a busca de transparência nos atos da administração, com destaque para o acompanhamento da elaboração, execução e prestação de contas do orçamento está sendo gradativamente implementada no país, inclusive com iniciativas de regulação própria por parte de diversos municípios (Matias-Pereira, 2006). Além disso, já estão em vigor dispositivos legais que obrigam as entidades públicas a divulgar relatórios periódicos com os resultados da aplicação dos recursos públicos previstos nos instrumentos orçamentários, cujo objetivo é promover o acompanhamento por parte da sociedade da aplicação dos recursos públicos e responsabilizar os gestores que descumprirem as normas.

A Constituição Federal promulgada em 1988 (CF/1988) dispõe, no art. 37, os princípios aos quais os entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) devem obedecer, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A obediência à integralidade desses princípios pressupõe a adoção de uma política eficaz de divulgação dos atos praticados. Isso suscita o entendimento de que a transparência não constitui apenas um sinônimo de clareza, mas deve considerar as exigências de simplicidade, compreensibilidade e acessibilidade.

Grau (2005) defende que o desenvolvimento de estratégias de informação e, em geral, a transparência da gestão pública, constituem requisitos indispensáveis para o exercício do controle social sobre os atos da administração pública. O autor assegura ainda que a transparência nos atos da administração pública é, ao mesmo tempo, agente de democracia,

de eficiência e de mudança e sustentação de políticas, por permitir aos atores sociais conhecer, opinar e fiscalizar todas as fases que compõem o processo orçamentário.

No entanto, Tesoro (2001 *apud* Grau, 2005) alerta que a verdadeira transparência não se limita a permitir o acesso a determinadas informações dispostas, muitas vezes, de acordo com a conveniência do gestor público, mas deve ensejar que qualquer cidadão obtenha e interprete as informações de modo a compreendê-las completamente.

Conforme afirma Slomski (2005), a sociedade tem convivido com o avanço dos meios de comunicação, associado à abertura de mercado, precedido de diversas transformações em quase todos os segmentos, dentre os quais se pode incluir a administração pública.

A rede mundial de computadores (*Internet*) tem realizado significativas mudanças no processo de comunicação humana, de modo que as formas tradicionais de comunicação, atualmente, contem com o auxílio de recursos tecnológicos que permitam que a distância geográfica se torne um conceito relativo. A difusão desse recurso tecnológico que, na opinião de Oliveira e Martinez (2005), tem papel preponderante como meio de propagação de informação e conhecimento em diversas áreas, além de acesso múltiplo e massivo, já permite, inclusive, que o mesmo seja utilizado complementarmente, por recomendação da Lei de Responsabilidade Fiscal, para divulgação de informações dos atos da administração pública.

No entanto, embora haja recomendação no texto legal, as informações concernentes ao planejamento, execução e prestação de contas do orçamento das diversas esferas governamentais não são disponibilizadas com uniformidade na rede mundial de computadores, de modo que se podem observar portais com uma significativa quantidade de relatórios e outras informações e outros com reduzida evidenciação. Esse fato sugere uma investigação mais profunda da quantidade de informações divulgadas e de quais fatores influenciam uma maior ou menor divulgação.

Nesse contexto, a presente pesquisa será norteadada pelas seguintes questões: Qual o nível de evidenciação via *Internet* de informações relativas à gestão fiscal nos grandes municípios do Estado do Rio de Janeiro? E quais variáveis econômicas e sociais influenciam essa evidenciação? O pressuposto inicial é que os municípios com melhores indicadores sociais e econômicos tendem a apresentar maior evidenciação e maior transparência da gestão fiscal divulgadas em seus portais eletrônicos. O trabalho

tem como principal objetivo identificar os fatores que influenciam a evidenciação e a transparência de informações relativas à gestão fiscal divulgadas nos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Transparência da gestão fiscal

A gestão fiscal refere-se à relação existente entre receitas e despesas públicas. No Brasil, durante um longo período, essa relação apresentou-se desequilibrada para muitos órgãos e entes da Administração Pública brasileira. As reformas por que passou o Brasil, a partir da década de 1990, depois da abertura política, trouxeram em seu bojo a discussão em torno do equilíbrio das contas públicas, que culminou com a aprovação da Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF apóia-se em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização (Khair, 2001; Furtado, 2005). O eixo da transparência está intimamente relacionado com a responsabilização e, além de ser tratado em diversos artigos ao longo desse instrumento legal, é mais enfaticamente abordado no art. 48 da Lei, que trata dos instrumentos de transparência da gestão fiscal a serem divulgados, **inclusive em meio eletrônico**. As disposições contidas na LRF têm por objetivo conduzir os órgãos e entes da Administração Pública a uma Gestão Fiscal Responsável, que, segundo Monteiro (2001, p. 12), consiste na “relação equilibrada entre receitas e despesas públicas, ou seja, a manutenção do equilíbrio das contas públicas”.

Para Sacramento e Pinho (2004), a transparência constitui-se no seu eixo principal da LRF, uma vez que, além de necessária desde a fase do planejamento, dela depende um efetivo controle que possibilite a responsabilização, ou seja, a concretização da *accountability*. De acordo com o Pronunciamento Conceitual nº 1 do GASB (*Governmental Accounting Standards Board*), que trata dos objetivos dos relatórios financeiros, o conceito de *accountability* está associado à exigência de respostas do governo pelos cidadãos acerca do volume dos recursos públicos e dos propósitos a que têm sido destinados. Assim, acredita-se que os cidadãos têm direito de conhecer os atos praticados na gestão pública, de forma a possibilitar um debate público entre os cidadãos e os governantes eleitos.

O artigo 1º da LRF expressa que

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Para Vignoli (2002 *apud* Sacramento e Pinho, 2004), “a LRF introduz no Brasil o real entendimento do significado de transparência da gestão fiscal”. Além dos dispositivos que objetivam assegurar maior transparência dos atos da administração pública em todas as esferas de governo, a lei ainda estabelece onde a informação deve ser disponibilizada para que seja transparente e alcance os cidadãos.

Embora a Constituição Federal de 1988, no art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII, já expressasse exigências de transparência de informações por órgãos da administração pública, a exemplo do dispositivo que assegura a todos o direito de obter dos órgãos públicos informações de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral, a LRF regulamentou de forma mais detalhada a divulgação de informações relativas à gestão fiscal, que obriga todas as esferas governamentais.

De um modo geral, a transparência deve caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado, depois do poder de representação que lhes foi confiado. No contexto da transparência fiscal, isso significa a possibilidade do acompanhamento claro, transparente, da execução orçamentária e das finanças públicas.

No entanto, é necessário ressaltar que dar publicidade não significa necessariamente ser transparente. É preciso que as informações disponibilizadas sejam capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas.

A autêntica transparência não se limita a permitir acesso a certos dados maquiados e dissimulados ‘desde dentro’, mas sim à possibilidade de todo cidadão obter e interpretar a informação completa, relevante, oportuna, pertinente e confiável, sobre a gestão de recursos (Tesoro, 2001 *apud* Grau, 2005, p. 49).

Esse pensamento é corroborado por Matias-Pereira (2006, p. 309), quando esse autor afirma que

a transparência do Estado se efetiva por meio do acesso do cidadão à informação governamental, o que torna mais democráticas as relações entre o Estado e a sociedade civil.

Transparency means that information is freely available and directly accessible to those who will be affected by decisions and that enough information is provided in easily understandable forms and media. This requires that decisions are made and enforced in a manner that follows rules and regulations. The word "transparency" carries with it a powerful array of moral and political associations, including honesty, guilelessness, and openness (Kim et. al., 2005).

De acordo com o entendimento desses autores acerca da transparência, algumas características podem ser destacadas: informação livre, disponível, compreensível, diretamente acessível aos que serão afetados pelas decisões delas decorrentes, prestadas de forma completa em meios de comunicação adequados. Além disso, a palavra "transparência" traz consigo um importante conjunto de associações morais e políticas, entre as quais: honestidade, lisura e abertura.

Como relata Silva (2000, p. 10),

A transparência tem como objetivo garantir a todos os cidadãos, individualmente, por meio de diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as em andamento e as executadas em períodos anteriores, quando prevê ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e divulgação de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas.

Para esse autor, a transparência não deve se reportar somente a fatos presentes praticados pela administração pública, mas também ser garantida para informações de períodos anteriores, o que possibilita estudos de caráter evolutivo e comparativo acerca da atuação dos gestores. Dessa forma, a transparência cumpre a função de aproximar o Estado e a sociedade e ampliar o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão pública.

Icerman e Sinason (1996) defendem que o nível de transparência na divulgação de informações sobre os atos da administração pública (*accountability*) está relacionado basicamente a três elementos: sociopolíticos, regras de planejamento e execução orçamentária e normas de apresentação de relatórios financeiros externos.

No Brasil, atualmente os debates em torno da transparência da gestão pública se reportam à LRF, a qual apresenta como exigência de transparência da gestão fiscal a ampla divulgação, **inclusive em meios eletrônicos de acesso público**, dos instrumentos de planejamento orçamentário, das prestações de contas e respectivos pareceres e outros relatórios concernentes à gestão fiscal (LRF, art. 48).

Para efeito da Lei de Responsabilidade Fiscal, consideram-se instrumentos de transparência os planos, orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio dos órgãos de controle externo. Além destes, também os relatórios de gestão fiscal e os relatórios resumidos da execução orçamentária e suas versões simplificadas, os instrumentos de incentivo à participação popular e realização de audiências públicas.

Nesse trabalho, entre os diversos meios em que é possível promover "ampla divulgação" de informações concernentes à gestão pública, destaca-se o ambiente eletrônico ou virtual. De acordo com Kim *et al.*, (2005), o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC) trouxe mudanças na forma de informação de operações, que tem sistematizado a transparência governamental. Por exemplo, as TIC podem fornecer informação relevante e tempestiva, em grandes quantidades e tornam o processo governamental mais aberto e democrático. Na última década, acadêmicos e profissionais entusiasmados com o governo eletrônico têm enfatizado o potencial de utilização das TIC para reforçar a governança democrática (Justice *et al.*, 2006).

Segundo dados da pesquisa sobre o uso das tecnologias da informação e da comunicação no Brasil (Vieira, 2008), em 2007 o país possuía mais de 45 milhões de usuários na rede mundial de computadores. A pesquisa aponta o Brasil como o primeiro país da América Latina e o quinto no mundo no uso da *Internet*. Porém, considerando-se, o número de usuários em relação à população do país, o Brasil ocupa a 62ª posição mundial e a quarta na América Latina.

Embora ainda tenha um imenso potencial de expansão e venha apresentando avanços crescentes nos últimos anos analisados, autores como Akutsu e Pinho (2002), Lock (2003), Pinho (2006), Santana Júnior (2008) e Souza *et al.* (2008) consideram que a *Internet* já constitui um meio de comunicação de amplo acesso. Isso faz da rede mundial de computadores um ambiente favorável para uma divulgação ampla e transparente de informações acerca da gestão dos recursos públicos, a exemplo de orçamentos, relatórios de prestação de contas, relatórios de avaliação de programas e projetos de iniciativa do poder público, entre outros.

A LRF previu a possibilidade de divulgação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, ao determinar que a esses instrumentos será dada ampla divulgação em meio eletrônico de acesso público.

Segundo Bandeira (2005), a disseminação de um número cada vez maior de tecnologias de comunicação e divulgação de informações deu origem à chamada sociedade da informação. Essa sociedade pressupõe a disseminação da informação acerca da gestão administrativa para a coletividade como um atributo necessário para a transparência governamental, de modo que a população possua as mínimas condições de fiscalizar se a equidade, o bem-estar coletivo e a probidade administrativa estão sendo respeitados. No Brasil, ainda são incipientes as iniciativas dos administradores públicos em veicular as informações concernentes à execução do orçamento público e ao andamento das políticas públicas (se os projetos atinentes às mesmas atendem aos objetivos preliminarmente delineados).

Ferreira (2003, p. 37) assegura que o surgimento da sociedade da informação trouxe consigo novas responsabilidades para todos os atores sociais nela inseridos. Tais responsabilidades fazem referência ao dever desses atores para a disponibilização contínua de informações que possibilitem a geração de novos conhecimentos e tomada de decisão nas várias instâncias da sociedade, inclusive no Estado.

Além da exigência legal de divulgação em meio eletrônico dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, há várias outras informações e serviços que a administração pública pode disponibilizar por meio da *Internet*. Alguns exemplos citados por Sato (1997, p.11) são:

- parceria com a sociedade no controle social das ações dos órgãos públicos através da divulgação de relatórios de acompanhamento que sejam atualizados sistematicamente;
- divulgação de informações sobre os órgãos públicos e os serviços oferecidos, pontos de atendimento ao cidadão, campanhas de interesse público, dados estatísticos, etc.;
- pesquisa, principalmente através dos *e-mails*, sobre os cidadãos e suas necessidades, o que é extremamente útil no processo de criação e melhoria de serviços;
- modernização da administração, pois, à medida que a *internet* exige que as informações sejam ao mesmo tempo atualizadas, rapidamente e com qualidade, torna-se necessário que os departamentos se organizem de maneira a facilitar, ao máximo, o fluxo de informações e;
- oferta de serviços.

Durante o *Sixth Global Forum on Reinventing Government*, realizado em Seul no ano de 2005, o presidente da organização não-governamental Transparência Internacional, Peter Eigen, e o vice-presidente da República Islâmica do Irã, Hamidreza Shoraka, advertiram que a falta de transparência administrativa leva à corrupção. No entanto, Donald Johnston, secretário-geral da *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD), salientou que a transparência de informações da administração pública é irrisória mesmo nos países mais desenvolvidos. Apesar disso, esforços estão sendo feitos em favor de uma maior transparência em vários países, apoiados por legislações que favorecem a divulgação de informações e por reivindicações dos cidadãos (Kim *et al.*, 2005).

A transparência da gestão fiscal no Brasil, a partir da LRF passou a ser uma exigência legal, que pode ser periodicamente acompanhada e fiscalizada pelos órgãos competentes, assim como pela população. Porém, uma gestão pública transparente vai além da divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, mas estende-se à concretização do conceito de *accountability*, quando possibilita que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade. Icerman e Sinason (1996), com base em estudo sobre a *accountability* governamental nos Estados Unidos, alertam que, apesar do apoio popular e da importância da *accountability* governamental, ainda permanece uma discrepância entre o que os governos estão dispostos a disponibilizar em termos de informação e o que os cidadãos esperam.

2.2. Estudos anteriores

Decorridos nove anos de aprovação da LRF, diversos estudos foram realizados no Brasil com a finalidade de avaliar os impactos da adoção da mesma em todas as esferas de governo e sob as mais diferentes perspectivas. A seguir, são apresentados alguns estudos que têm foco na divulgação de informações relativas à gestão fiscal e na análise da transparência, sendo esta considerada um dos pilares da LRF.

Akutsu e Pinho (2002) analisaram como a *Internet*, um dos instrumentos básicos da nova sociedade da informação, tem sido utilizada pelos gestores públicos das três esferas de governo (federal, estadual/distrital e municipal) para incrementar a *accountability* e construir uma sociedade mais democrática; os resultados apontam, na maioria dos casos, a ausência de *accountability*; apesar disso, alguns resultados pontuais, porém significativos, evidenciam avanços por parte dos gestores em direção a uma maior responsabilidade na prestação de contas.

Lock (2003) pesquisou a transparência da gestão fiscal municipal em capitais e municípios do interior do Brasil, por meio das informações contábeis divulgadas na *Internet*; os resultados revelam que os municípios pesquisados não cumprem sequer minimamente a legislação, o que deixa os cidadãos sem acesso a informações de caráter econômico e financeiro relativas à gestão das prefeituras; o autor detectou também, apesar dos baixos níveis de transparência, existir uma relação entre os níveis de transparência apresentados nos *sites* oficiais e os indicadores populacionais e educacionais (taxa de alfabetização) dos municípios pesquisados.

Monteiro, Lacerda e Luz (2004) pesquisaram como a sociedade compreende o processo de transparência, e ainda, se essa compreensão é útil no seu envolvimento, quando da fiscalização da gestão pública. Por meio da aplicação de questionários a estudantes de graduação dos cursos na área de finanças, os autores verificaram que os entrevistados não compreendem claramente o processo de transparência previsto na LRF e vêem dificuldades para o envolvimento social após as informações divulgadas acerca da atuação governamental.

Pinho (2006) investigou a presença da *accountability* em nove portais de governos estaduais e municipais no Brasil; os resultados revelam um estado ainda incipiente do uso dos recursos tecnológicos de comunicação para divulgação de informações acerca da atuação governamental, evidenciando a forte presença ainda de uma estrutura de Estado autoritária, centralizadora e resistente à participação popular; esses resultados convergem para a literatura internacional que mostra resultados modestos na utilização dos recursos tecnológicos de comunicação no setor público.

Oliveira, Silva e Moraes (2008), por meio de um estudo de corte transversal em que foram analisados dados de 59 países, verificaram a existência de relação entre o Índice de Abertura Orçamentária (IAO), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o Produto Interno Bruto (PIB) e o *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS); e os resultados indicaram que existe correlação significativa e positiva entre a maioria dos índices analisados.

Santana Junior (2008) realizou uma pesquisa com o objetivo de identificar os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos poderes/órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil e a sua associação com os seus respectivos indicadores econômico-sociais, com base nos novos padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas impostos pela LRF; os resultados revelaram a existência em todos os casos, em média, de uma

baixa aderência à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos entes governamentais examinados.

Souza *et al.* (2008) investigaram se os municípios mineiros utilizam a *Internet*, reconhecidamente um dos principais meios de comunicação existente, para evidenciar as informações solicitadas pela LRF; os resultados revelam que a maior parte dos municípios mineiros não possui *site* próprio e apontam para uma subutilização da *Internet* no intuito de evidenciar as informações financeiras por parte dos municípios. Além disso, observaram uma significativa diferença entre as informações evidenciadas pelas diferentes mesorregiões em que foram agrupados os municípios, ao que os autores atribuem fatores econômicos.

Em nível internacional, também diversas discussões e estudos empíricos têm sido feitos com abordagem na transparência da gestão fiscal como exercício de *accountability*. Icerman e Sinason (1996) estudaram a *accountability* governamental nos Estados Unidos, mais especificamente aspectos relacionados à divulgação de informações. Esses autores verificaram que tem havido um aumento das informações divulgadas por entes da administração pública, sobretudo com o objetivo de obter legitimidade; quanto aos cidadãos, esses têm aumentado sua capacidade de acompanhamento dos programas e informações divulgadas para assegurar que as políticas definidas estão sendo cumpridas; porém, os autores afirmam que ainda permanece uma assimetria entre as informações divulgadas pelo governo e o que os cidadãos esperam.

Justice *et al.* (2006) investigaram os níveis de transparência fiscal e participação cidadã nos processos de orçamentação (*budgeting*) para uma amostra de 104 *websites* operados por governos estaduais e locais nos Estados Unidos; segundo as constatações desses autores, apesar da ampla divulgação das ideias de transparência fiscal e participação cidadã como meio para os fins de *accountability* democrática e garantia de utilização racional dos recursos públicos, as práticas de transparência e possibilidades de participação verificadas estão aquém das recomendações básicas do *Government Finance Officers Association*, principal associação de profissionais que trabalham na área de finanças públicas de governos locais e estaduais da América do Norte

Em um ensaio com abordagem nas principais ideias discutidas no *Sixth Global Forum on Reinventing Government*, Kim *et al.* (2005) citam alguns dos elementos da boa governança pública apresentados no fórum, entre eles: reforma do Estado e inovação, governança local, transparência, participação e in-

tegração social e desenvolvimento. A despeito da relevância de todos os temas discutidos, os autores destacam a transparência como um aspecto de todas as discussões realizadas no fórum acerca de alternativas que contribuam para uma melhor interação entre governo e os cidadãos.

3 METODOLOGIA

Universo e amostra: Nesse estudo considera-se como universo de pesquisa a totalidade dos municípios situados no Estado do Rio de Janeiro. A amostra é composta pelos municípios considerados de grande porte (de acordo com o IBGE, são os que possuem população superior a 100.000 habitantes), os quais serão todos considerados na investigação proposta. A Tabela 1 apresenta os municípios incluídos na presente investigação.

De acordo com os dados mais atualizados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2007), levantados na Contagem da População realizada em 2007, o Brasil possui 5.564 municípios. O

Estado do Rio de Janeiro, um dos mais desenvolvidos do Brasil e que possui também um significativo contingente populacional, é formado por 92 municípios, dos quais apenas 23 (25%) possuem população superior a 100.000 habitantes e são considerados no escopo dessa pesquisa; porém, ressalta-se que esses municípios concentram em torno de 86% do total da população do Estado do Rio de Janeiro.

Variáveis e Hipóteses

As variáveis analisadas no presente estudo são: índice de transparência fiscal eletrônica (variável dependente), taxa de alfabetização, população total, PIB *per capita*, receita arrecadada, índice de desenvolvimento humano municipal (IDH-M), índice de qualidade dos municípios (IQM) e estágio do *site*. Todas as variáveis são de natureza quantitativa. A seguir, são apresentadas a definição operacional, a *proxy* das variáveis e a construção teórica das hipóteses que estabelecem a relação entre o índice de transparência fiscal eletrônica e as variáveis explicativas.

Tabela 1 - Amostra da pesquisa

Nº	Município	População	Homepage
1	Rio de Janeiro	6.093.472	www.rio.rj.gov.br
2	São Gonçalo	960.631	www.saogoncalo.rj.gov.br
3	Duque de Caxias	842.686	www.duquedecaxias.rj.gov.br
4	Nova Iguaçu	830.672	www.novaiguacu.rj.gov.br
5	Belford Roxo	480.555	www.belfordroxo.rj.gov.br/
6	Niterói	474.002	www.niteroi.rj.gov.br
7	São João de Meriti	464.282	www.prefeiturasaojoaodemeriti.rj.gov.br
8	Campos dos Goytacazes	426.154	www.campos.rj.gov.br
9	Petrópolis	306.645	www.petropolis.rj.gov.br
10	Volta Redonda	255.653	www.voltaredonda.rj.gov.br
11	Magé	232.171	www.mage.rj.gov.br
12	Itaboraí	215.792	www.itaborai.rj.gov.br
13	Mesquita	182.495	www.mesquita.rj.gov.br
14	Nova Friburgo	177.376	www.pmnf.rj.gov.br
15	Barra Mansa	175.315	www.barramansa.rj.gov.br
16	Macaé	169.513	www.macae.rj.gov.br
17	Cabo Frio	162.229	www.cabofrio.rj.gov.br
18	Nilópolis	153.581	www.nilopolis.rj.gov.br
19	Teresópolis	150.268	www.teresopolis.rj.gov.br
20	Angra dos Reis	148.476	www.angra.rj.gov.br
21	Queimados	130.275	www.queimados.rj.gov.br
22	Resende	118.547	www.resende.rj.gov.br
23	Maricá	105.294	www.marica.rj.gov.br
População total		13.256.084	
População total do Estado		15.420.450	
Total de municípios do Estado do Rio de Janeiro:		92	

Nota: População total do Estado do Rio de Janeiro: 15.420.450 habitantes; total de municípios do Estado do Rio de Janeiro: 92.

VD) Índice de transparência fiscal eletrônica (ITFE). A *proxy* empregada para representar a variável dependente é o escore resultante da adaptação da metodologia proposta por Santana Júnior (2008), que realizou um estudo fundamentado nos portais eletrônicos dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) na esfera estadual. O modelo foi adaptado e aplicado às *homepages* dos 23 municípios do Estado do Rio de Janeiro com população superior a 100.000 habitantes (considerados de grande porte).

VE.1) Taxa de alfabetização. A taxa de alfabetização, segundo o PNUD (2009), é o percentual das pessoas acima de 15 anos de idade que são alfabetizadas, ou seja, que sabem ler e escrever pelo menos um bilhete simples, o que indica o nível educacional de uma população; foi obtida no Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil referente ao ano 2000 (ano do último Censo realizado no Brasil); essa variável foi utilizada no trabalho de Santana Júnior

(2008) e aplicada aos Estados. Com base nessa variável, propõe-se a seguinte hipótese:

H_1 : O ITFE tem relação positiva com a taxa de alfabetização do município.

VE.2) População Total. Resultado da contagem da população realizada pelo IBGE no ano de 2007; depois dos estudos de Lock (2003) e Santana Júnior (2008), admite-se que municípios com maior população tendem a apresentar maior transparência de sua gestão nos portais eletrônicos. A *proxy* empregada para representar essa variável é o logaritmo natural (\ln) da população total de cada município.

H_2 : O ITFE tem relação positiva com o número de habitantes do município.

VE.3) PIB per capita. O PIB *per capita* municipal é um indicador do nível de atividade econômica

Quadro 1- Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos municípios.

Nº	Questão de Investigação	Pontuação
1	O Município está divulgando o Plano Plurianual (PPA) via internet?	1
2	O Município está divulgando a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) via internet?	1
3	O Município está divulgando a Lei Orçamentária Anual (LOA) via internet?	1
4	O Município está divulgando a sua Prestação de Contas via internet?	1
5	O Município está divulgando os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) via internet?	6
6	O Município está divulgando os Relatórios de Gestão Fiscal via internet?	3
7	A divulgação dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica é tempestiva?	6
8	O Município está divulgando a versão simplificada do PPA via internet?	1
9	O Município está divulgando a versão simplificada da LDO via internet?	1
10	O Município está divulgando a versão simplificada da LOA via internet?	1
11	O Município está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via internet?	1
12	O Município está divulgando as versões simplificadas dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária via internet?	6
13	O Município está divulgando as versões simplificadas dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) via internet?	3
14	A versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	6
15	O Município está divulgando o Parecer prévio do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) referente às prestações de Contas via internet?	3
16	O Município está divulgando via internet o calendário das audiências públicas quadrimestrais para avaliação das metas fiscais?	1
17	O Município está divulgando via internet as apresentações das audiências públicas quadrimestrais para avaliação das metas fiscais?	3
18	O Município Incentiva a Participação Popular via internet durante o processo de elaboração do PPA, LDO e LOA?	3
19	O site do Município apresenta a ferramenta de "MAPA DO SITE" para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	1
20	O site do Município divulga um e-mail ou formulário de contato institucional?	1
21	O site do Município divulga o e-mail ou formulário de contato com o Prefeito?	1
	Total	51

Fonte: Adaptado de Santana Junior (2008).

do município (valor total dos bens e serviços produzidos dividido pela população total) e foi obtido no banco de dados do IBGE referente ao ano 2006. A *proxy* empregada para representar essa variável é o logaritmo natural (\ln) do PIB *per capita* de cada município. Styles e Tennyson (2007) utilizaram o PIB *per capita* com a mesma *proxy* adotada nesse estudo numa pesquisa de finalidade semelhante e encontraram relação positiva e significativa com o nível de divulgação eletrônica em municípios norte-americanos. Além disso, de acordo com Akutsu e Pinho (2002) e Santana Júnior (2008), em geral, espera-se que municípios com maior nível de atividade econômica apresentem maior índice de transparência de sua gestão. Assim, desenha-se a hipótese seguinte:

H_3 : O ITFE tem relação positiva com o PIB *per capita* do município.

VE.4) Receita orçamentária. É o total arrecadado pelo município em tributos, contribuições, receitas de serviços, transferências e outros; representa a capacidade de geração de receitas do município; foi obtida no banco de dados FINBRA da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em referência ao exercício de 2007. A *proxy* empregada para representar essa variável é o logaritmo natural (\ln) da receita orçamentária de cada município.

H_4 : O ITFE tem relação positiva com receita orçamentária do município.

VE.5) IDH-M. É um índice que mede o nível de desenvolvimento humano de um município, com base em indicadores de educação, longevidade e renda e varia de 0 a 1; foi obtido no Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil (PNUD, 2009), referente ao ano 2000; essa variável foi considerada nos

trabalhos de Akutsu e Pinho (2002), Lock (2003), Pinho (2006), Oliveira, Silva e Moraes (2008) e outros. Considera-se que municípios com maior nível de desenvolvimento humano apresentem maior transparência eletrônica de sua gestão.

H_5 : O ITFE tem relação positiva com o IDH do município.

VE.6) IQM. Índice calculado pela Fundação CIDE para os municípios do Estado do Rio de Janeiro, apoiado nos seguintes pontos: centralidade e vantagem geográfica, qualificação da mão-de-obra, riqueza e potencial de consumo, facilidades para negócios, infra-estrutura para grandes empreendimentos, dinamismo da economia local e exercício da cidadania; os valores do IQM utilizados nesse trabalho referem-se ao ano de 2005 e são disponibilizados na *homepage* da Fundação CIDE. Optou-se por utilizar esse índice pela diversidade de indicadores considerados no seu cálculo. Ressalta-se ainda que não foram encontradas pesquisas que utilizaram esse indicador no contexto delineado nesse estudo.

H_6 : O ITFE tem relação positiva com o IQM do município.

VE.7) Estágio do site. Obtido a partir da metodologia de classificação de *websites* de entidades públicas proposta pelo *Australian National Audit Office* (ANAO) e pelo *Office for Government Online* da Austrália – OGO (ANAO, 1999).

A partir dos critérios adotados pelo ANAO/OGO, os portais eletrônicos podem ser classificados em quatro estágios, de acordo com o nível de informações que disponibilizam e as possibilidades de interação com os cidadãos que oferecem. As características de cada estágio são apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Metodologia de classificação dos portais eletrônicos

Estágio	Características do portal eletrônico
Estágio 1	Existência do portal eletrônico do município com informações e publicações básicas disponíveis, inclusive em arquivos para <i>download</i> ; todas as informações do portal são disponibilizadas ao público;
Estágio 2	O portal eletrônico permite acesso a serviços disponibilizados pelo município e consulta aos bancos de dados online; os usuários podem pesquisar informações e efetuar cálculos, utilizando os bancos de dados; as informações estão disponíveis para acesso do público, sem necessidade de identificação ou de senhas de acesso aos bancos de dados;
Estágio 3	O acesso a algumas informações requer autenticação e identificação do usuário, para controle do acesso do município a seus dados e para autenticação dos dados enviados pelos usuários; permite interação do município responsável pelo site com os usuários (cadastramento de solicitação de serviços, denúncias, reclamações e sugestões etc.);
Estágio 4	O portal eletrônico permite a troca de informações fornecidas pelos usuários ao município com outros órgãos municipais, com autorização prévia do usuário; o município recebe informações autenticadas, compartilha dados com outros órgãos, subordinados ou não ao município, e consolida informações.

Fonte: ANAO, 1999 (Adaptado)

Com base na aplicação dos critérios de classificação apresentados no quadro 2, foi atribuída aos municípios a pontuação de acordo com o estágio identificado, que variou de 0 (quando o *site* não estava em funcionamento ou em construção) até 4, de acordo com as características observadas. Assim, a partir dessa variável propõe-se a seguinte hipótese:

H_7 : O ITFE tem relação positiva com o estágio do *site*.

A coleta de dados, incluindo o levantamento dos municípios e os endereços das respectivas *homepages*, a observação e análise dos dados, informações e serviços disponíveis nos portais, foi feita pelos próprios autores, nos meses de janeiro e fevereiro de 2009. Os portais eletrônicos que apresentaram dificuldade de acesso ou estavam em construção foram acessados duas vezes com intervalo de 15 dias, numa segunda tentativa de realizar a coleta de dados de acordo com a metodologia adotada; quando não foi possível acessar o *site* por esses motivos, foi atribuído o valor zero ao índice de transparência fiscal eletrônica do município.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente estudo tem como objetivo verificar a possível existência de relação entre o Índice de transparência fiscal eletrônica e alguns indicadores sociais e econômicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. A amostra da pesquisa é composta por 22 (vinte e dois) municípios. Para analisar a relação entre as variáveis estudadas, são empregadas as técnicas de correlação e regressão, com a utilização do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) versão 17.0.

A Tabela 2 apresenta estatísticas descritivas das variáveis de pesquisa.

Um dos objetivos iniciais dessa pesquisa foi avaliar o nível de transparência fiscal eletrônica dos

maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. Na Tabela 2, observa-se que, de acordo com o modelo de investigação utilizado, a evidência das informações de natureza fiscal proposta na LRF, art. 48 apresenta valores considerados baixos. Pelo modelo de investigação adotado, o atendimento a todos os itens apresentados daria ao município um total de 51 pontos; mas, o valor máximo observado foi 34, ou seja, o município que apresentou maior transparência atendeu em torno de dois terços dos itens listados no modelo. Além disso, as medidas de dispersão relativas indicam que há elevada dispersão em relação ao índice de transparência observado nos municípios da amostra.

Por se tratar de um conjunto de municípios considerados de grande porte (população superior a 100.000 habitantes), os quais possuem receita orçamentária que varia de 74 milhões a 9,5 bilhões de reais, verifica-se que os mesmos apresentam níveis de transparência fiscal eletrônica incompatíveis com a sua realidade de desenvolvimento econômico-social verificados nas demais variáveis analisadas. Um exemplo é o valor do PIB *per capita* que na amostra de municípios analisada apresentou uma média de R\$15.018,32, enquanto a média nacional do mesmo ano foi R\$ 12.436,75. Os municípios da amostra também possuem IDH-M considerado médio e alto e taxa de alfabetização considerada alta em relação à de outros municípios do mesmo porte e também à média nacional (88,6%), segundo dados do PNUD (2009).

Todas as variáveis foram submetidas aos testes de normalidade de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk. Como os testes de normalidade a que foram submetidas as variáveis apresentaram divergência, optou-se por aplicar as versões paramétrica e não-paramétrica dos testes de correlação entre a variável dependente nível de índice de transparência e as variáveis independentes.

Tabela 2 - Estatísticas descritivas das variáveis dependente e independentes

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Coef. de Variação de Pearson	Coef. de Assimetria	Coef. de Curtose
ITFE	8,83	9,97	0	34	112,92	1,11	0,40
Taxa de Alfabetização	93,07	1,90	90	96,6	2,05	0,26	-0,73
População Total (<i>ln</i>)	12,59	0,93	11,56	15,62	7,39	1,73	3,86
Estágio do <i>Site</i>	1,09	1,20	0	3	110,65	0,68	-1,11
PIB <i>per capita</i> (<i>ln</i>)	9,46	0,72	8,64	10,89	7,63	0,50	-1,10
Receita Orçamentária (<i>ln</i>)	19,57	1,08	18,13	22,98	5,51	1,41	3,21
IDH-M	0,78	0,04	0,68	0,89	5,40	0,07	1,68
IQM	0,41	0,20	0,16	1,00	48,76	1,44	2,48

A tabela 3 apresenta o coeficiente e a significância da correlação paramétrica (Pearson) e não-paramétrica (Spearman) entre o índice de transparência e cada uma das variáveis independentes quantitativas.

Tabela 3 - Correlação entre o índice de transparência fiscal eletrônica e as variáveis explicativas (testes paramétrico e não-paramétrico)

Variáveis	Paramétrico		Não-paramétrico	
	Coeficiente	<i>p-value</i>	Coeficiente	<i>p-value</i>
Taxa de Alfabetização (%)	0,584**	0,003	0,574**	0,004
População (<i>ln</i>)	0,381	0,073	0,152	0,488
PIB <i>per capita</i> (<i>ln</i>)	0,393	0,064	0,472*	0,023
Receita Orçamentária (<i>ln</i>)	0,531**	0,009	0,357	0,094
IDH-M	0,509*	0,013	0,471*	0,023
IQM	0,679**	0,000	0,582**	0,004
Estágio do <i>site</i>	0,782**	0,000	0,766**	0,000

Nota: ** A correlação é significativa ao nível de 1%; * A correlação é significativa ao nível de 5%.

Com base na Tabela 3, observa-se que para as associações analisadas o *p-value* apresentou relação positiva significativa para as seguintes variáveis: taxa de alfabetização, receita orçamentária, IDH-M, IQM e estágio do *site*, em ambas as versões do teste de correlação. As variáveis população e PIB *per capita*, conforme esperado, apresentaram relação positiva com o índice de transparência, mas não significante. De acordo com o teste paramétrico, as variáveis mais fortemente associadas com o índice de transparência fiscal eletrônica foram, nessa ordem: estágio do *site*, IQM, taxa de alfabetização, receita orçamentária e IDH-M. Esses resultados levam à aceitação das hipóteses 1, 4, 5, 6 e 7 e à rejeição das hipóteses 2 e 3. Assim, constata-se que municípios com maior taxa de alfabetização, maior receita orçamentária, maiores IDH-M e IQM e que permitem maior interação com os cidadãos em suas *homepages* são também aqueles que tendem a apresentar maior nível de transparência fiscal eletrônica, de acordo com a metodologia utilizada. Essas constatações condizem com os achados de Lock (2003) e Santana Júnior (2008) em relação às variáveis: taxa de alfabetização e receita orçamentária.

A confirmação dos pressupostos iniciais dessa pesquisa permite inferir que as condições sociais e econômicas dos municípios contribuem para que a sociedade local tenha maiores possibilidades de exigir dos seus governantes maior abertura na gestão pública (participação popular) e também maior transparência na divulgação dos atos praticados, bem como no resultado dos mesmos.

A regressão foi estimada pelo método dos mínimos quadrados. Esse método visa achar a menor

soma possível dos quadrados dos resíduos. Para estimação do modelo de regressão, utilizou-se a abordagem *Stepwise*, considerada o mais comum dos métodos de busca sequencial. Essa abordagem permite examinar a contribuição de cada variável independente para o modelo. Estas variáveis são, então, selecionadas para inclusão com base em sua contribuição incremental sobre as variáveis já incluídas na equação. Os pressupostos da regressão linear foram atendidos nos dois modelos (normalidade dos resíduos, homoscedasticidade dos resíduos, linearidade dos coeficientes, ausência de autocorrelação serial nos resíduos e ausência de colinearidade entre as variáveis explicatórias).

As tabelas, a seguir, apresentam os parâmetros do modelo estimado que inclui as variáveis: estágio do *site*, IQM, IDH-M e PIB *per capita*.

Tabela 4 - Resumo do modelo

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
0,965	0,930	0,915	2,908

O R Square (R^2) indica que 93,0% da variação na variável dependente ITFE é explicada pelas variações ocorridas nas variáveis independentes consideradas no modelo: estágio do *site*, IQM, IDH-M e PIB *per capita*. Os demais parâmetros foram superiores aos outros modelos obtidos a partir do *Stepwise*, indicando a superioridade do modelo de regressão, considerando as variáveis citadas.

Tabela 5 - ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	2.033,091	4	508,273	60,106	0,000
Residual	152,214	18	8,456		
Total	2.185,304	22			

De acordo com Cunha e Coelho (2009, p. 151), a avaliação de uma boa ou má regressão múltipla está sempre atrelada à situação dos resíduos. Assim, quanto menor os resíduos quadrados, mais preciso será o modelo. A soma total dos quadrados (2.185,304) é o resíduo quadrado encontrado caso fosse utilizada somente a média da variável dependente ITFE para predição. Com as variáveis independentes incluídas no modelo, esse resíduo caiu para 152,214. Como o Sig. (0,000) é menor que o α

Tabela 6 – Coeficientes

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	(25,854)	20,423		(1,266)	0,222
Estágio do <i>site</i>	6,303	0,573	0,761	10,994	0,000
IDH-M	65,934	23,760	0,279	2,775	0,012
IQM	21,261	5,799	0,428	3,666	0,002
PIB <i>per capita</i>	(3,421)	1,136	(0,248)	(3,010)	0,008

estabelecido (0,05), rejeita-se a hipótese nula de que o R^2 é igual a zero. Isso indica que pelo menos uma das variáveis independentes exerce influência sobre a variável dependente e o modelo é significativo.

Depois da análise da equação da regressão, tem-se que a variação de um ponto percentual na variável estágio do *site* provoca uma variação de 6,3 pontos percentuais, em média, na variável dependente; a variação de 1 ponto percentual no IDH-M gera uma variação de 65,9 pontos percentuais, em média, no ITFE; em relação ao IQM, a alteração de 1 ponto percentual nessa variável, ocasiona um acréscimo de 21,2 pontos percentuais nano ITFE; e a alteração de 1 ponto percentual no PIB *per capita* acarreta um decréscimo de 3,4 pontos percentuais, em média, na variável dependente. Assim, a variável que apresenta maior impacto sobre a variável dependente é o IDH-M, embora não fosse essa a mais fortemente associada de acordo com o teste de correlação.

Conforme pode ser observado na tabela 6, de acordo com o teste t, a probabilidade de que os coeficientes das variáveis explicativas sejam estatisticamente nulos tende a zero (*Sig.* menor que o α estabelecido = 0,05).

Os indicadores selecionados como variáveis explicativas do nível de transparência fiscal eletrônica dos municípios de grande porte do Estado do Rio de Janeiro revelam o que já foi constatado em outros estudos no Brasil e no exterior, ou seja, que a *Internet* como tecnologia de informação e comunicação pode favorecer maior transparência dos atos e resultados da administração pública, mas que ainda é utilizada de forma incipiente.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo principal verificar o nível de transparência fiscal eletrônica nos portais eletrônicos dos municípios considerados de grande porte do Estado do Rio de Janeiro, bem como os fatores que, possivelmente, influenciam a evidenciação e a transparência de informações relativas à gestão fiscal (população, receita orçamentária, PIB *per capita*, taxa de alfabetização, IDH-M, IQM e estágio do *site*).

O pressuposto inicial desse estudo era que quanto maiores fossem os valores apresentados pelos indicadores sociais e econômicos analisados, maiores seriam os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos municípios pesquisados. Para a consecução desse objetivo, foi desenvolvido um estudo empírico-analítico de natureza descritiva e explicativa com aplicação das seguintes técnicas: pesquisa bibliográfica, documental, análise de conteúdo (dos portais eletrônicos) e técnicas estatísticas.

O referencial teórico tratou da transparência da gestão fiscal, além de uma exigência legal, como forma de promover uma melhor interação entre governo e os cidadãos, com vistas a facilitar o exercício da cidadania e da *accountability*. Foram localizados alguns estudos no Brasil e no exterior, tanto teóricos quanto empíricos, que pesquisaram a transparência eletrônica de informações fiscais e outras relativas aos atos da administração pública; porém, essa pesquisa tratou dos municípios de grande porte do Estado do Rio de Janeiro e incluiu outros indicadores como variáveis explicativas do nível de transparência fiscal eletrônica.

As evidências empíricas encontradas permitem afirmar que: por se tratar de municípios considerados de grande porte, verifica-se que os mesmos apresentam níveis de transparência fiscal eletrônica considerados baixos e incompatíveis com a sua realidade de desenvolvimento econômico-social verificados nas demais variáveis analisadas; além disso, pode-se aceitar as hipóteses de que municípios com maior receita orçamentária, taxa de alfabetização, IDH-M, IQM e que permitem maior interação com os cidadãos em suas *homepages* são também aqueles que tendem a apresentar maior nível de transparência fiscal eletrônica. As variáveis população e PIB *per capita* apresentaram relação positiva, mas não significativa, o que levou à rejeição da hipótese de que municípios mais populosos e com maior PIB *per capita* apresentariam maior nível de transparência fiscal eletrônica. Na análise de regressão, o modelo estimado incluiu as variáveis: estágio do *site*, IQM, IDH-M e PIB *per capita*.

Nesse contexto, pode-se concluir que existe associação entre os indicadores sociais e econômicos

e os níveis de transparência fiscais eletrônicos observados nos sites dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro, com exceção das variáveis população e PIB *per capita*, que não apresentaram significância estatística.

Essas conclusões se limitam à amostra e ao período analisado. Sugere-se que sejam utilizadas outras variáveis ou diferentes *proxies*, com o objetivo de avaliar a transparência fiscal eletrônica de municípios ou de outras esferas governamentais no Brasil.

REFERÊNCIAS

- Akutsu, L. & Pinho, J. A. G. (2002, Set./Out.) Sociedade da informação, *accountability*, e democracia delegada: investigação em portais de governo no Brasil. *Revista de Administração Pública - RAP*. Rio de Janeiro, 36(5), 723-745.
- ANAO. Australian National Audit Office. *Electronic service delivery, including Internet Use by Commonwealth government agencies*. Canberra, Australian National Audit Office, 1999. Recuperado em 14 jan., 2009, de http://www.anao.gov.au/uploads/documents/1999-00_Audit_Report_18.pdf.
- Bandeira, A. A. (2005). Informação e exercício da *accountability*. Anais do Congresso Nacional de Ciência da Informação. Salvador, BA. Recuperado em 14 jan., 2009, de http://www.cinform.ufba.br/vi_anais/docs/AlineAlvesBandeira.pdf. Acesso em: 14 Jan. 2009.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1998 (1988). Brasília, Senado Federal. Recuperado em 14 de janeiro, 2009, de http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm
- Lei Complementar Federal n.º 101, de 4 de maio de 2000 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 2000, p.1-11.
- Lei n.º 9.755, de 16 de dezembro de 1998 (1988). Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Recuperado em 14 jan., 2009, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9755.htm.
- Cunha, J. V. A. & Coelho, A. C. (2009). Regressão Linear Múltipla. In Corrar, J. L., Paulo, E. & Dias Filho, J. M. (Coord.). *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2009, p. 131-231.
- Grau, N. C. (2005). A democratização da administração pública: os mitos a serem vencidos. In *Fundação Luís Eduardo Magalhães - Gestão pública e participação*. Salvador: FLEM.
- Grau, N. C. (2000). Responsabilización por el control social. In *La responsabilización em la nueva gestión pública latinoamericana*. Buenos Aires: CLAD, BID. Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- Ferreira, R.S. (2003 Jan./Abr.). Sociedade da informação no Brasil: um ensaio sobre os desafios do Estado. *Revista Ciência da Informação*, Brasília, 32 (1), 36-41.
- Fundo Monetário Internacional (FMI). (2001). *Código de boas práticas para a transparência fiscal*. Recuperado em 14 janeiro, 2009, de <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/code/spa/code2s.pdf>
- Furtado, J. R. C. (2005). A transparência na gestão fiscal. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 555, 13 jan. Recuperado em 14 janeiro, 2009, de <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6171>
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (5a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). (1987, May). *Concepts Statement n.º1- Objectives of Financial Reporting*.
- Icerman, R. C. & Sinason, David H. (1996). *Government accountability to the public: the dynamics of accountability in the U.S.* Retrieved January 14, 2009, from <http://www.icgfm.org/downloads/total.pdf>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). *Contagem da População 2007*. Recuperado em 14 janeiro, 2009, de <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/contagem2007/default.shtm>
- Justice, J. B. et al. (2006, September). E-Government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness: do the best practitioners employ the best practices? *American Review of Public Administration*, 36(3) Retrieved January 14, 2009, from <http://arp.sagepub.com/cgi/reprint/36/3/301>.
- Khair, A. A. (2001). *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras*. São Paulo: BNDES.
- Kim, P. S. et al. (2005, Nov./Dec.). Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government. *Public Administration Review*, 65(6). Retrieved January 14, 2009, from <http://www3.interscience.wiley.com/cgi-bin/fulltext/118688519/PDFSTART>
- Lock, F. N. (2003). *Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil.
- Martins, G. de A. (2006). *Estatística geral e aplicada* (3a. ed.) São Paulo: Atlas.

- Martins, G. de A. (2000). *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Matias - Pereira, J. (2006). *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas.
- Monteiro, A., Lacerda, M. M. & LUZ, R. S. (2004). *A transparência da gestão fiscal na administração pública sob a ótica da sociedade*. Monografia de especialização. – Universidade Federal da Bahia, BA, Brasil.
- Monteiro, Y. D. P. (2001). Breves anotações sobre disposições da Lei Complementar nº 101, de 4.5.00. In Quadros, C. (Org.). *Responsabilidade Fiscal: estudos e orientações - Uma primeira abordagem*. São Paulo: NDJ.
- Oliveira, J. R. S. & Martinez, A. L. (2005). Um estudo exploratório sobre o uso de web sites na disseminação do conhecimento acadêmico-científico contábil por IES brasileiras. In *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Brasília, DF, Brasil, 29*.
- Oliveira, R. R., Silva, A. M. C. & Moraes, M. C. C. (2008, out./dez.). Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. *Pensar Contábil*, 10(42), p. 5-11,
- Pinho, J. A. G. (2006). Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. In *Anais do Encontro de Administração Pública e Governança*. São Paulo, SP, Brasil, 2.
- Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). *Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil*. Recuperado em 14 janeiro, 2009, de <http://www.pnud.org.br/atlas>
- Sacramento, A. R. S. & PINHO, J. A. G. (2004). Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. In *Anais do Encontro Nacional de Administração Pública e Governança - ENAPG*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 1.
- Santana Junior, J. J. B. (2008). *Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil*. Dissertação de mestrado. Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Recife, PE, Brasil.
- Sato, C. S. (1997). *Utilizando a internet na administração pública*. (Texto para discussão, n. 22). Brasília: ENAP, 1997.
- Silva, Daniel Salgueiro da (Coord.). (2000). *Guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: para aplicação nos municípios* (2a. ed.). Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Souza, A. A. et. al. (2008). Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. In *Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Gramado, RS, 18.
- Styles, A. K. & Tennyson, M. (2007, Spring). The accessibility of financial reporting of U.S. municipalities on the Internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(1), p. 56-92.
- Vieira, A. C. G. (Coord.). (2008). *Pesquisa sobre o uso das tecnologias da informação e da comunicação no Brasil: TIC Domicílios e TIC Empresas 2007* (2a. ed.). São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil.