



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Nível de Disclosure dos Municípios Brasileiros: uma análise comparativa entre a transparência ativa e a transparência passiva

ALUSKA RAMOS DE LIRA

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

JOSEDILTON ALVES DINIZ

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

DIMAS BARRÊTO DE QUEIROZ

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

KALINA KELY MIRANDA LEITE

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi avaliar o nível de evidenciação das informações pelos municípios brasileiros, através de um comparativo entre Transparência Ativa e Transparência Passiva. Buscou-se também examinar a evolução no nível de disclosure entre 2015 e 2016. A amostra utilizada foi composta por 1.586 municípios, após padronização entre os rankings da Transparência Pública. Para medir a Transparência Passiva fez-se uso da Escala Brasil Transparente (EBT), desenvolvida pela Controladoria Geral da União (CGU), enquanto que para avaliar a Transparência Ativa, fez-se uso do Ranking Nacional da Transparência do Ministério Público Federal (MPF). Foi adotado como método de pesquisa do estudo o teste de médias de Willcoxon e correlação de Spearman, a fim de testar as hipóteses levantadas para o estudo, além de análise descritiva das variáveis. Como base teórica foi utilizada as teorias da divulgação, teoria da legitimidade e gerenciamento de impressões. Os resultados apontaram quanto à evolução do nível de evidenciação, que houve aumento da aderência quanto às exigências da Lei de Acesso a Informação (LAI) pelos municípios brasileiros e que de forma específica o nível de Transparência Ativa entre os períodos de 2015 a 2016, cresceu mais que o da Transparência Passiva, sendo este último resultado confirmado no teste de médias. Ao analisar a correlação entre as duas formas de transparência pública, verificou-se que houve relação positiva entre as variáveis, mostrando que os municípios que buscam cumprir com as exigências da Transparência Ativa também tendem a cumprir de forma positiva os requisitos de Transparência Passiva, atendendo de forma mais completa a LAI. Sendo assim, conclui-se que, os municípios brasileiros têm demonstrado melhores níveis de disclosure, buscando ser eficientes, em ambas as categorias de transparência pública. Além de estar disponibilizando o máximo de informação de forma compulsória à sociedade em relação a individualizada.

Palavras chave: Transparência Ativa, Transparência Passiva, *Disclosure*, Teoria da Divulgação, Teoria da Legitimidade.



1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, enquanto ciência social aplicada exerce importante papel através do fornecimento de informações que serão utilizadas no processo de tomada de decisão de seus usuários. A contabilidade pública, de modo específico, serve como linguagem utilizada pelos gestores da administração pública para informar aos seus usuários os recursos adquiridos, bem como sua efetiva aplicação para manutenção dos bens e serviços públicos, oferecidos à sociedade.

Assim, o fornecimento de informações a ser utilizado no processo decisório dos usuários é tratado com termos como evidenciação, *disclosure*, *accountability* e transparência. Onde, de modo específico, de acordo com a Teoria da Evidenciação ou *Disclosure* surgida após estudos de Verrecchia (2001), que categorizou o *disclosure* em três categorias: Divulgação baseada em associação (*Association-based Disclosure*), na qual se analisa a relação e os efeitos exógenos dos *disclosure* nas ações dos agentes a partir da divulgação; divulgação baseada em julgamento (*Discretionary-based Disclosure*), em que o gestor exerce discricionariedade com relação à divulgação de informações as quais eles podem ter conhecimento e, na última categoria, a divulgação baseada em eficiência (*Efficiency-based Disclosure*), que objetiva analisar quais informações são mais eficientes e preferíveis incondicionalmente, verificando a relação custo benefício na busca da redução da assimetria informacional.

Onde na administração pública as informações serão evidenciadas duas formas: *disclosure* obrigatório, que é a evidenciação de informações por imposição legal, ou, *disclosure* voluntário, que é a evidenciação extralegal realizada de acordo com escolhas dos gestores (Fabre, 2017).

As duas últimas categorias do *disclosure* podem explicar como o gestor poderá exercer influência na escolha sobre o que divulgar, que seria a divulgação baseada no julgamento e que vem a impactar no nível de *disclosure*. Embora a lei o obrigue, ele poderá ainda assim agir com discricionariedade, daí a importância da pressão da sociedade pela disponibilização da informação. E na última categoria, baseada em eficiência, relacionando com as duas formas de transparência pública, Transparência Ativa e Passiva, os custos e benefícios atrelados ao *full disclosure* terão influência na busca pela eficiência, onde, na Transparência Ativa ele irá buscar ser eficiente na oferta da informação, disponibilizando informação que seja necessária, inclusive esta sendo exigida por força de lei e, qual poderá ser disponibilizada quando requerida pelo cidadão. Buscando, dessa forma, atingir o máximo de eficiência, onde ofertaria mais informação Ativa do que Passiva, e seria eficiente em ambas.

Logo, a Teoria da Evidenciação ou *Disclosure* evidenciada a partir da divulgação baseada no julgamento e eficiência, no âmbito da gestão pública tem associação com as motivações dos gestores que os levam a escolher divulgar ou não a informação em sua posse, além de que poderão no segundo caso, ponderar os custos e benefícios atrelados à divulgação total (*full disclosure*). Dessa forma, há uma tendência em gerenciar as informações, com o propósito de se legitimarem frente à população visando adquirir uma boa imagem a respeito de sua gestão. Para atingir esse objetivo de se legitimar, nos casos em que não têm motivos para manipular ou ocultar informações, optam em divulgar mais informações para adquirir confiança da população, indo, inclusive, além do que é exigido pelas normas, com o *disclosure* voluntário.

Essas motivações podem ser advindas de pressões sociais (Bakar & Saleh, 2011) ou variáveis políticas e porte do ente (Perez, Bolivar & Hernandez, 2008; Bakar & Saleh, 2011). Bem como, por incentivo financeiro que tem influência positiva com o nível de evidenciação, onde quanto maior são seus níveis de receita os gestores tendem a divulgar mais informações, como forma de prestar contas a sociedade a despeito da sua contribuição de recursos,



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

buscando dessa forma se legitimar (Laswad, Fisher & Oleyere, 2005; Martani & Lestiani, 2012).

É extremamente importante que todas as informações sejam disponibilizadas à sociedade para que esta atuando enquanto fiscal da atuação estatal possa tomar decisões da forma mais correta, garantindo maior rigor a respeito do desempenho da gestão dos recursos disponibilizados ao ente de forma a permitir a viabilidade da *accountability*, onde o agente público deve prestar contas sobre o uso e a aplicação de recursos financeiros, visando atender os interesses da sociedade.

Nesse sentido, a transparência pública veio a alcançar maior importância no Brasil a partir da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) e, posteriormente pela Lei Complementar nº 131/2009 (Lei da Transparência) e a Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI).

A LAI é um importante progresso para o desenvolvimento da transparência, estabelecendo duas formas de transparência para garantir o acesso da sociedade às informações públicas: Transparência Ativa e Transparência Passiva. Na transparência ativa as informações públicas de interesse coletivo, devem ser obrigatoriamente disponibilizadas pelo Estado, na *internet* em meios de fácil acesso, conforme exigência da lei, independentemente de solicitação do cidadão. No caso da transparência passiva, a informação é solicitada pelo cidadão comum, ou pessoa jurídica, ou seja, por demanda, cuja obrigatoriedade não está presente na transparência ativa, e que não sejam de caráter sigiloso, sendo essas solicitações realizadas através do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC).

A Controladoria Geral da União (CGU), baseando-se na experiência dos seus especialistas, assumiu como hipótese que os municípios de maior porte possuem capacidade de ofertar informações de interesse público aos cidadãos, por possuírem mais ferramentas e recursos adequados. Segundo o órgão, esses entes têm maior comprometimento em ofertar a transparência. Além de que entidades maiores possuem maiores custos de agência e, portanto, divulgam mais informação para reduzir tais custos (<http://www.acessoainformacao.gov.br>, recuperado em 28 de novembro, 2017).

Desse modo, objetivando reduzir demais custos associados à prestação de informações individualizadas, estimula-se um maior nível de transparência ativa em relação à transparência passiva e que o ente seja eficaz em fornecer ambas as divulgações. Entretanto, apesar do esforço para a maximização da transparência ativa, em geral, a partir da divulgação baseada na eficiência, haverá informações que não serão publicadas na *internet*, visto que não despertam o interesse coletivo ou têm o uso muito restrito, sendo aí necessário o uso da transparência passiva. (CGU, 2013).

Assim, na busca pela aprovação da população, como forma de legitimação de seu governo, os gestores tendem a buscar ser mais transparentes para adquirir confiabilidade e credibilidade, seja atendendo as informações de caráter compulsório ou voluntário, visando garantir a legitimidade de suas ações (Beuren & Sothe, 2009).

É necessário que sejam atendidas as exigências quanto ao nível de evidenciação do ente público à população, de modo que não haja assimetria informacional, melhorando a eficiência no setor público. Portanto, quanto maior esse nível de disclosure, melhor o controle por parte dos cidadãos.

Logo, o estudo se faz relevante na medida em que fornece um diagnóstico situacional do nível da transparência da gestão pública dos municípios brasileiros, tendo em vista a crescente necessidade de transparência dos entes, a fim de se evitar desvios e excessos a despeito do erário público, evitando assim as consequências da má gestão, contribuindo para a literatura sobre *disclosure* no setor público, no sentido de ampliar o conhecimento e trazer novas evidências bem como ensejar o cotejo na comunidade acadêmica para pesquisas futuras, considerando que ainda se faz incipiente estudos que façam tal comparativo,



contribuindo, assim, para a literatura a respeito. Possibilitando, maior fiscalização pelos órgãos fiscalizadores e, pela população, permitindo maior consistência na tomada decisões.

Dessa forma, sabendo da importância em fornecer informações de interesse dos usuários da informação e tendo em vista a inexistência de pesquisas que busquem verificar os níveis de evidenciação a âmbito nacional através de um comparativo entre a Transparência Ativa e Passiva, além de constituir-se um tema de relevância social e gerencial, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Qual a relação entre a transparência ativa e passiva nos municípios brasileiros?

Com isso, o presente estudo tem como objetivo geral avaliar o nível de evidenciação das informações obrigatórias pelos municípios brasileiros, através de um comparativo entre Transparência Ativa e Transparência Passiva, buscando também verificar a evolução no nível de *disclosure* entre 2015 e 2016.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da divulgação, *Accountability* em Entidades Públicas

A divulgação de informações das entidades é tratada nas pesquisas da área contábil com termos como evidenciação, *disclosure*, *accountability* e transparência. Desse modo, a Teoria da Evidenciação ou *Disclosure* trata da evidenciação de informações e pode ser aplicada de duas formas na administração pública: *disclosure* obrigatório, que é a evidenciação de informações por imposição legal, ou, *disclosure* voluntário, que é a evidenciação extralegal realizada de acordo com escolhas dos gestores (Fabre, 2017).

Verrecchia (2001), em seu trabalho classificou o *disclosure* em três categorias: Divulgação baseada em associação (*Association-based Disclosure*), sendo aquela onde se verificou o efeito nas ações dos agentes após o *disclosure*; divulgação baseada em julgamento (*Discretionary-based Disclosure*), que analisa a discricionariedade que os gestores desempenham com relação à divulgação de informações das quais eles têm prévio conhecimento. Por fim, a divulgação baseada em eficiência (*Efficiency-based Disclosure*), onde se considera quais informações são mais eficientes.

Estratégias de divulgação baseada em julgamento, por si só, não são eficientes, pois, para a entidade, o compromisso antecipado de nunca divulgar seria a melhor estratégia. Desse modo, a pesquisa sobre divulgação pode ser melhor explicada com base na perspectiva da eficiência. A respeito dessa categoria de pesquisa, Salotti e Yamamoto (2005), comentam que em busca dela, a entidade procura reduzir a assimetria informacional e consequentemente evita-se os problemas de seleção adversa. Como uma maneira de atingir a redução da assimetria deve-se manter um nível mais alto de divulgação ao público no momento em que as suas ações são oferecidas. Comprometendo-se a preparar as suas demonstrações contábeis usando padrões e procedimentos contábeis os mais transparentes possíveis.

Porém, embora venham a se beneficiar pela divulgação total, existem motivações que levam os gestores a não realizar a divulgação total (*full disclosure*), devido a existência de custos decorrentes da divulgação de informações privadas, tornando essa escolha inviável. Assim o gestor opta em divulgar ou não informações de acordo com os benefícios e os custos relacionados, tendo nesse caso, inclusive, relação com a divulgação baseada em julgamento.

Verrecchia (2001) afirma que não há uma teoria que abranja e seja sólida com relação às informações emitidas pelas organizações, mas sim um conjunto de direcionadores que ajudam a integrar os estudos. No entanto, Dye (2001) discorda de Verrecchia (2001), afirmando que a teoria da divulgação já se encontra em um estágio avançado, podendo ser considerada como desenvolvida e que esta é um caso especial da teoria dos jogos, segundo a qual a entidade fará ou não *disclosure* na proporção em que este seja favorável ou não à entidade.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Assim os níveis de transparência da informação pública podem variar de acordo com incentivos que estimulam ou coíbem o gestor público a divulgar a informação. No contexto político, a evidenciação pública é bastante associada a variáveis explicativas como a competição política e o porte: no primeiro caso os gestores estariam dispostos a fornecer mais informação como forma de melhor visibilidade para se elegerem ou permanecerem nos cargos (Perez, Bolivar & Hernandez, 2008) e o segundo caso, de acordo com Bakar & Saleh (2011), entidades maiores possuem maiores custos de agência e, portanto, divulgam mais informação para reduzir tais custos.

Outras pesquisas demonstram que alguns fatores afetam o *disclosure*, como a pressão social que influencia tanto a divulgação obrigatória como a voluntária, estimulando um melhor nível de evidenciação e refletindo o comprometimento com a transparência e com a *accountability* (Bakar & Saleh, 2011). O incentivo financeiro tem influência positiva com o nível de evidenciação, presumivelmente devido a maiores níveis de receita aumentarem a disposição dos gestores públicos em divulgar a informação, como forma de legitimidade perante a sociedade que contribui com os recursos (Laswad, Fisher & Oleyere, 2005; Martani & Lestiani, 2012).

Nesse sentido, o estudo de Nobre (2017) revelou que quanto melhor a condição financeira do ente, melhores são seus índices de transparência, quando analisados os municípios paraibanos. Assim, percebe-se que as organizações públicas por atuarem dentro de uma estrutura político-social, acabam dependendo do cumprimento de determinadas regras e procedimentos estabelecidos, seja pela legislação, ou por padrões de práticas de evidenciação adotados pelo setor, como forma de garantir sua legitimidade perante a sociedade.

Nessa acepção, a Teoria da Legitimidade, de acordo com Dias Filho (2007) presume que existe um contrato social entre as entidades e a sociedade na qual estão inseridas, gerando expectativas sobre o desempenho das organizações, sobre como devem operar. Sendo assim, uma organização para se tornar legítima precisa estar de acordo com as normas e valores de uma sociedade na qual está incorporada, onde a contabilidade além de sua utilidade enquanto ferramenta para a tomada de decisão, mantém, conquista e recupera a legitimidade.

Assim os gestores passam a buscar a aprovação da população como forma de legitimação de seu governo, daí, tendem a buscar ser mais transparentes para adquirir confiabilidade e credibilidade, seja atendendo as informações de caráter compulsório ou voluntário, aumentando, mantendo e/ou recuperando a legitimidade de suas ações (Beuren & Sothe, 2009).

Porém, como visto na divulgação baseada em julgamento, o governo por ser o detentor primário das informações, pode gerar a assimetria informacional, transmitindo apenas o que julgar mais apropriado. Este procedimento, em que buscasse gerir o ambiente, de modo a transmitir a imagem que lhe é preferível, é conhecido como gerenciamento de impressões, que trata-se de estratégias utilizadas a fim de controlar o modo como será vista (Carvalho & Vieira, 2012).

É justamente esse um dos objetivos dos gestores públicos, passar uma impressão de que os recursos estão sendo administrados de forma correta, para se legitimarem como bons gestores (Busuioc & Lodge, 2016). Assim, optam em gerenciar as informações como forma de permanecer no poder, seja em benefício de si próprio ou para a manutenção do partido pelo qual se encontra filiado, permanecer em evidência, omitindo ou manipulando informações.

Logo, é imprescindível que todas as informações sejam disponibilizadas aos seus potenciais usuários, neste caso, são os cidadãos os principais usuários da informação do ente público, sob a forma de prestação de contas de todas as ações realizadas pelos gestores públicos. Assim, embora não haja uma tradução exata para o termo *accountability* (Pinho & Sacramento, 2009), este deve ser abordado de uma forma composta remetendo a responsabilidade, obrigação e a responsabilização do gestor público em prestar contas de



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

acordo com os princípios legais, sendo passível de ônus o seu não cumprimento. Além de possibilitar a população fiscalizar a atuação dos seus representantes (Rocha, 2011).

Com esses conceitos pode-se afirmar que a *accountability* está ligada ao compromisso do agente público de demonstrar resultado com o recurso público recebido e ao dever de prestar contas e de informar sobre o uso e a aplicação de recursos financeiros na busca do interesse coletivo. A atuação do gestor público deve ser passível de fiscalização, a fim de assegurar seu desempenho, integridade e representatividade, para isso, há a necessidade de a entidade fiscalizada oferecer informações úteis e relevantes que permitam o exercício da *accountability*.

De acordo com Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007) a *accountability* está associada a confiabilidade. Os autores defendem que a noção de *accountability* no setor público pode ser dividida da seguinte forma: dando explicações a todos os cidadãos, sejam eles eleitores ou não; fornecendo informações posteriores sobre fatos relevantes, quando for necessário; reexaminando, sistemas ou práticas para alcançar as expectativas dos cidadãos; e possibilitando compensações ou impondo sanções, quando preciso. Entretanto, os gestores dos recursos públicos podem optar em prestar contas somente por força de dispositivos legais, porém é importante que a contabilidade pública vá além, oferecendo informações úteis para o processo decisório, como também para assegurar a transparência nas entidades públicas.

Para Corbari (2004), observando a importância da informação para o exercício da cidadania, há um desafio em buscar formas de minimizar a assimetria da informação e as consequentes perdas nesse processo. No processo de controle social, a transparência e o acesso à informação são fatores condicionantes, já que o controle só pode existir quando existe conhecimento efetivo. Assim, numa sociedade com *accountability* plena, espera-se que os gestores públicos prestem contas de suas ações, dando publicidade às decisões e ações governamentais que interessem à coletividade.

2.2 Transparência Pública

De acordo com Murillo (2015) a transparência pública serve para reduzir a concentração de informações em poder de poucos, só sendo possível se condições de publicidade e *accountability* forem garantidas. Embora a transparência seja direito de senso comum em países democráticos, nem sempre é bem vista no íntimo dos gestores públicos. Jassen e Hoven (2015) explicam que a transparência evidencia problemas de governança, o que resulta em cidadãos que acabam por questionar a credibilidade dos governos.

Logo, a transparência pública vem a permitir à sociedade e aos demais agentes públicos dizer se os recursos públicos são bem administrados e utilizados conforme a norma vigente; se os programas de governo além de existirem estão alcançando os objetivos e resultados previstos e se estão sendo administrados de maneira efetiva, econômica e eficiente.

É importante ressaltar que a evidenciação está intimamente ligada às características qualitativas das informações contábeis descritas no Pronunciamento Técnico CPC 00 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC], 2011). De acordo com essa regulamentação os relatórios contábeis devem fornecer informações que auxiliem os usuários, existentes e em potencial, a estimarem o valor da entidade que reporta a informação. Para que a informação contábil-financeira seja útil, ela precisa ser relevante e fidedigna. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível. O atendimento a esses requisitos auxilia os usuários a tomarem decisões com maior grau de confiança.

Desse modo, pode-se observar a partir da Figura 1 a transparência das contas públicas e sua associação com as características qualitativas. A publicidade é o primeiro elemento, sendo esta a ampla divulgação de informações à população, facilitando o acesso por



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

intermédio de diversos meios e a um baixo custo. Devendo atender também as características de oportunidade e tempestividade.

O segundo elemento, a compreensibilidade, refere-se à capacidade de demonstrar de forma simples, a linguagem acessível e orientada ao perfil dos usuários, no sentido de aumentar o entendimento das informações (Platt Neto et al., 2007). Já que nesse caso o usuário é o cidadão comum, que na maior parte dos casos não dispõe de formação técnica para o entendimento conforme seria no contexto empresarial.

Por fim, o terceiro elemento da transparência das contas públicas é a utilidade para decisões. Fundamentando-se na relevância, que pode ou não coincidir com os interesses dos usuários, esta por sua vez se relaciona com a confiabilidade, que vem a dar maior segurança a respeito da veracidade do que é divulgado. Em seguida a comparabilidade possibilita a verificação e o cruzamento de dados entre os períodos e entre entidades. (Platt Neto et al., 2007).

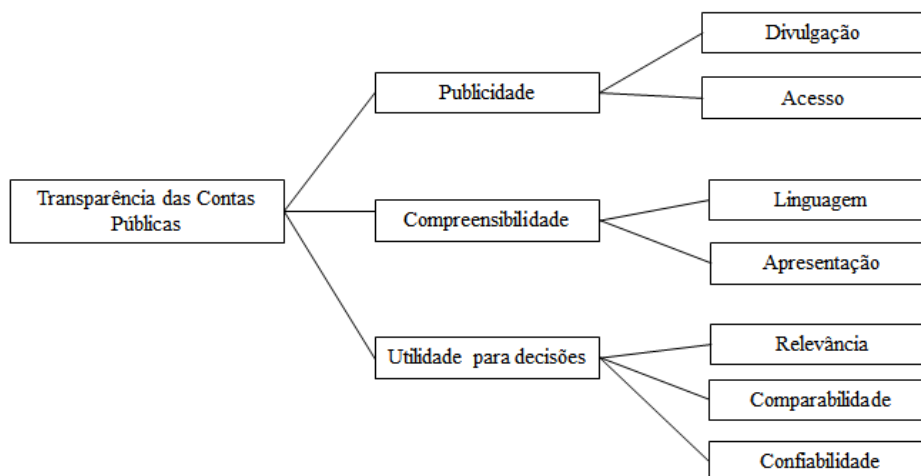


Figura 1. Elementos da transparência das contas públicas

Fonte: De “Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira”, de O. A. Plato Netto et al., 2007, *Contabilidade Vista & Revista*, p. 84.

O tema da transparência pública ganhou maior relevância, no Brasil, a partir da Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) e, posteriormente pela Lei Complementar n.º 131/2009 (Lei da Transparência) e a Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI).

A LAI é um importante avanço para o desenvolvimento da transparência, estabelecendo duas formas de transparência para garantir o acesso da sociedade às informações públicas: ativa e passiva. Tais grupos de transparência estão em conformidade com a Constituição Federal do Brasil (1988), no art. 5º inciso XXXIII que “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

Na transparência ativa as informações públicas de interesse coletivo, devem ser obrigatoriamente disponibilizadas pelo Estado, nos *websites* das instituições públicas, de forma espontânea, independentemente de solicitação. No caso da transparência passiva, a informação é solicitada pelo cidadão comum, ou pessoa jurídica, cuja obrigatoriedade não se encontra na transparência ativa, tampouco na classificação de informações consideradas sigilosas, a lei obriga os órgãos públicos a criarem o Serviço de Informação ao Cidadão –



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

SIC, para que as solicitações sejam atendidas sob demanda. No art. 11 parágrafo 1º e 2º, da LAI é exigido que os órgãos e entidades da administração pública forneçam repostas e informações aos pedidos formulados pelos cidadãos, seja via *internet* ou presencialmente, em prazo não superior a 20 dias, que poderá ser prorrogado por mais 10 dias, mediante justificativa expressa.

Para a transparência ativa, o Governo Federal criou o Portal da Transparência, página de transparência pública e rede de transparência. O portal da transparência foi criado pela Controladoria Geral da União, funcionando como um banco de dados sobre o uso do dinheiro arrecadado por meio de impostos.

Através desse portal o cidadão pode consultar dados detalhados sobre a execução orçamentária e financeira do governo federal, como informações por dia e pela fase de despesa, com atualização de dados diária. Além disso, pode acompanhar os recursos públicos transferidos pela União ao exterior, a estados e municípios brasileiros, ao Distrito Federal, a instituições privadas e aos cidadãos, bem como conferir os gastos diretos do Poder Executivo Federal, com atualização de dados mensal (<http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/OQueEncontra.asp>, recuperado em 28 de novembro, 2017).

No contexto da transparência passiva, é disponibilizada a instalação do SIC pelo menos na sede de cada órgão e entidade do poder público, em local de fácil acesso e identificação pela sociedade, sendo disponibilizado também o serviço de ouvidoria. Foi criado também o Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC), responsável pela centralização de todos os pedidos de informação encaminhados ao Poder Executivo Federal, suas respectivas vinculadas e empresas estatais, bem como pela disponibilização de listagem com os endereços físicos e informações para contato de todos os SIC's dos órgãos do governo (<http://www.acessoainformacao.gov.br>, recuperado em 28 de novembro, 2017).

Assim, quando se tratar de informações de interesse geral, os órgãos e entidades devem optar pela transparência ativa, publicando o maior número de informações possíveis, com exceção de informações sigilosas. Desse modo, além de reduzir o custo com a prestação de informações, evita-se o acúmulo de pedidos de acesso sobre temas semelhantes. Apesar do esforço para a maximização da transparência ativa, em geral, haverá informações que não serão publicadas na *internet*, visto que não despertam o interesse coletivo ou têm o uso muito restrito. Mas, tais informações também são públicas e, como tal, pertencem à sociedade (CGU, 2013). Logo, o nível de transparência ativa tenderá a ser maior que a da transparência passiva, sempre que o ente cumprir com os requisitos legais, e que ambas devem ser prestadas com eficiência.

A criação de uma legislação é apenas uma fase na construção de uma política de transparência no País, devendo ser transformada em ações, pelo Executivo e demais poderes, para sua devida efetivação, permitindo maior conhecimento da população a respeito dos atos praticados pelo governo, buscando dirimir a desconfiança sem que se perca o interesse (Paes, 2011). O objetivo de facilitar e simplificar o acesso à informação por parte do cidadão, como é o caso da transparência ativa e passiva, pode ser considerada uma inovação. A solução foi desenvolvida de forma a eliminar do cidadão a burocracia do serviço público, para a obtenção de informações (Lopes & Assumpção, 2013).

No estudo realizado por Avelino et al., (2014) que buscou identificar as características explicativas do nível de *disclosure* voluntário de municípios do Estado de Minas Gerais em seus portais eletrônicos, encontrou evidências empíricas que os municípios, de maneira geral, apresentaram níveis baixos de divulgação de informações voluntárias, demonstrando que estes estão usufruindo, apenas de forma limitada, dos benefícios advindos de uma maior divulgação de informações.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Na pesquisa realizada por Maury Raupp (2016) com o propósito de investigar a realidade da transparência passiva de prefeituras dos maiores municípios brasileiros. Verificou-se que o descumprimento da lei ocorreu na maioria dos municípios, seja por problemas no portal ou em razão de problemas no retorno às solicitações em que o envio foi possível.

Ademais, são diversos os benefícios que se pretende alcançar com a adoção de ferramentas de transparência a partir de uma lei geral de acesso à informação, quais sejam: combate à corrupção; enfrentamento de abusos por parte de agentes governamentais não comprometidos com a democracia e o bem comum; defesa dos direitos humanos; eficiência na gestão pública; avanço do debate público e contribuição na participação da população (Angélico & Teixeira, 2012).

Sendo assim, com base no disposto na LAI e na teoria do *disclosure* e da legitimidade, têm-se as duas hipóteses desta pesquisa:

Hipótese 1 (H1): O nível de Transparência Ativa dos municípios brasileiros é maior que a Transparência Passiva, entre os anos de 2015 e 2016.

Hipótese 2 (H2): Há uma relação positiva entre o nível de Transparência Ativa dos municípios brasileiros e a Transparência Passiva.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa empírica partiu inicialmente de todos 5.567 municípios brasileiros, conforme estimativa do IBGE de 2014, sendo adotada a amostra probabilística, a fim de possibilitar a generalização dos resultados, com base na metodologia utilizada pela Controladoria Geral da União – CGU, para a aplicação da Escala Brasil Transparente (EBT). De acordo com a descrição do plano amostral da CGU, o método de amostragem adotado foi o da Amostra Aleatória Estratificada para estimar a proporção. Assim o universo amostral foi dividido em partes, de forma tal que cada parte do universo pudesse ter representação na amostra.

Os estratos definidos na amostra foram os estados da federação (26 estados, excluindo o DF). Dentro de cada estrato, que representa cada estado, houve subdivisão do universo amostral em estratos por porte populacional para seleção dos municípios. No cálculo para definição do tamanho da amostra, a CGU, adotou um erro de 10% (dez por cento) e um nível de confiança de 90% (noventa por cento). E a seleção dos municípios foi feita de forma aleatória, com probabilidade de seleção igual entre eles e sem reposição. Assim chegou-se a um total de 1.586, para cada ano (2015 e 2016). O recorte temporal de dois anos se deu devido a disposição dos dados referentes aos *rankings* de transparência ativa e passiva serem desse período.

A EBT é uma metodologia para medir a transparência pública em estados e municípios brasileiros. Foi desenvolvida para fornecer os subsídios necessários ao Ministério da Transparência, Fiscalização e CGU para o exercício das suas competências. A EBT avalia o grau de cumprimento de dispositivos da LAI. Sendo os municípios avaliados com base em notas que vão de 0 (pior pontuação) a 10 (melhor pontuação). Concentrando-se na transparência passiva e por isso foram realizadas solicitações reais de acesso à informação aos entes públicos avaliados. A partir da EBT, a CGU pretende aprofundar o monitoramento da transparência pública e gerar um produto que possibilite o acompanhamento das ações empreendidas por estados e municípios no tocante ao direito de acesso à informação.

Já em relação aos dados, mais voltados a medir a transparência ativa, em 2015 e em 2016 o Ministério Público Federal (MPF) realizou uma pesquisa nacional em 5.567 municípios de 26 estados brasileiros com a finalidade de elaborar o *Ranking* Nacional da Transparência. No entanto, para a presente pesquisa, a fim de padronizar, foram extraídos desse *ranking* apenas os municípios constantes no *ranking* da transparência passiva. O índice



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

deste *ranking*, assim como no da transparência passiva compreende notas que vão de 0 (pior pontuação) a 10 (melhor pontuação), com base nos itens avaliados.

O levantamento contou com a aplicação de um questionário elaborado por representantes do Ministério Público Federal, Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), Banco Central, entre outras instituições de controle e fiscalização, além de apoiar-se no bojo da ação nº 4 da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro (ENCCLA) do ano de 2015. A proposta faz parte de uma ação nacional de fiscalização do cumprimento da LAI bem como das leis complementares 101/2000 e 131/2009, que também tratam sobre a questão da transparência dos dados públicos (<http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking>, recuperado em 28 de novembro, 2017).

Para o tratamento dos dados foi feito, teste de média de Willcoxon, para testar a H1, de que a Transparência Ativa dos municípios brasileiros é maior que a Passiva. Para testar a H2, sobre a existência de uma relação positiva entre o nível de Transparência Ativa dos municípios brasileiros e a Transparência Passiva, utilizou-se a correlação de *Spearman*, visando assim atingir o objetivo proposto. Além disso, foi realizada também uma análise descritiva dos dados para verificar, além das hipóteses, se houve evolução de um ano para o outro no que diz respeito ao nível de *disclosure* dos municípios brasileiros.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise descritiva e teste de média

Conforme exposto na Tabela 1, durante os anos de 2015-2016 a Transparência Ativa teve um nível médio de 4,55 de evidenciação, superior ao da Transparência Passiva (2,78), indicando que os municípios brasileiros tendem a divulgar mais através da Transparência Ativa, tendo uma menor necessidade de a Transparência Passiva ser requerida, já que boa parte das informações já foi disponibilizada pelo ente, além de que algumas delas não precisam ser publicadas na *internet*, por não despertar o interesse geral, daí serem destinadas à divulgação apenas quando solicitada. Quanto ao desvio-padrão, a Transparência Ativa também apresenta o menor valor (2,81), sendo a variável que teve a menor variação em torno da média.

Tabela 1

Estatística Descritiva das notas da Transparência Ativa e Passiva 2015-2016

2015-2016						
Variáveis	Obs	Média	Mediana	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Transparência Passiva	3.172	2,78	1,94	3,02	0,00	10,00
Transparência Ativa	3.172	4,55	4,7	2,81	0,00	10,00
2015						
Variáveis	Obs	Média	Mediana	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Transparência Passiva	1.586	1,94	0,56	2,71	0,00	10,00
Transparência Ativa	1.586	3,89	4,00	2,61	0,00	10,00
2016						
Variáveis	Obs	Média	Mediana	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Transparência Passiva	1.586	3,62	2,77	3,08	0,00	10,00
Transparência Ativa	1.586	5,21	5,65	2,84	0,00	10,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Ao observar a divulgação de cada ano é possível visualizar que há um aumento no nível de *disclosure*, em 2016. Em média, os municípios tiveram em 2015 notas de 1,94 (transparência passiva) e 3,89 (transparência ativa), enquanto que em 2016 essa média subiu para, 3,62 e 5,21, respectivamente. Mostrando que está havendo evolução no nível de *disclosure*. Desse modo os municípios têm buscado a cada ano se adequar as exigências da LAI. Podendo se inferir a partir dos resultados à luz da teoria da legitimidade, que esse aumento pode ser proveniente de incentivos como a pressão da sociedade e consequentemente da necessidade do governo se legitimar, buscando oferecer uma maior quantidade de informações para ganhar a confiança dos cidadãos, reduzindo a assimetria informacional, tendo em vista, inclusive, o fator período eleitoral compreendido, entre os anos analisados.

Há de se destacar, conforme descreve Nobre (2017), que o nível de transparência ativa é maior pois o controle exercido pelos cortes de contas tem sido mais efetivo, inclusive com efeito na emissão de parecer desfavorável a aprovação das contas anuais. Em consonância com esse entendimento, o município apresenta um maior nível de transparência ativa e menor nível de transparência passiva, posto que as informações estão disponíveis a sociedade (transparência ativa) e essa não necessita solicitar informação ao ente público (transparência passiva).

Como técnicas de avaliação estatística foram realizadas, inicialmente, o teste Jarque-Bera para testar a normalidade das variáveis e, posteriormente, o teste de hipóteses de Levene para verificar se há homogeneidade de variância. Foi considerado o nível de significância de 5%, no presente estudo. De acordo com o resultado dos testes estatísticos mencionados, foi observado que os dados não apresentaram distribuição normal ao nível de 5%.

Em relação ao teste de homogeneidade de variância, as variâncias de acordo com o teste de Levene, não são homogêneas, ao nível de 5%. Como as variáveis não atenderam, a ambos os testes de normalidade e homogeneidade, foi utilizado um teste não-paramétrico, o Willcoxon. O teste é uma alternativa ao t-Student, para comparar as médias de duas amostras dependentes.

A tabela 2 demonstra os testes estatísticos para diferenciação da Transparência Ativa e Passiva.

Tabela 2

Resultado do teste de médias de Willcoxon 2015-2016

Hipótese Nula	Sig.
Transparência Passiva = Transparência Ativa	0,0000

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

O resultado do teste de Willcoxon indicou que ao nível de significância de 5%, a hipótese nula, de que não há diferenças estatisticamente significantes entre as variáveis, é rejeitada, pode-se concluir que as médias referentes ao nível de *disclosure*, medidos pela Transparência Ativa e Passiva são estatisticamente diferentes.

O que pode ser confirmado através da análise feita acima, na Tabela 1, que mostra a diferença nas médias das categorias de transparência, além de que a Transparência Ativa se mostrou maior que a Passiva. Confirmando a primeira hipótese de pesquisa de que o nível de Transparência Ativa dos municípios brasileiros é maior que a Transparência Passiva.

Desse modo, conforme afirma a teoria da divulgação baseada na eficiência, a entidade procura reduzir a assimetria informacional, através da manutenção de um maior nível de divulgação ao público no momento em que as suas ações são oferecidas, o que foi confirmado pelos resultados que mostraram um maior nível de Transparência Ativa, que se refere àquela já disponibilizada pelo ente de forma espontânea, buscando disponibilizar um maior volume de informações.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Corroborando com o estudo realizado por Avelino et al., (2014) que encontrou evidências empíricas que os municípios, de maneira geral, apresentaram níveis baixos de divulgação de informações voluntárias, demonstrando que estes estão usufruindo, apenas de forma limitada, dos benefícios advindos de uma maior divulgação de informações. E que conforme demonstrado por Maury Raupp (2016) a respeito da realidade da transparência passiva de prefeituras dos maiores municípios brasileiros ainda há descumprimento da lei voltada a atender os requisitos da transparência passiva na maioria dos municípios, seja por problemas no portal ou em razão de problemas no retorno às solicitações em que o envio foi possível.

Assim em seguida, na seção 4.2, buscou-se verificar a relação entre as variáveis, a fim de verificar se o ente apresenta um bom nível de *disclosure* por completo, a partir da verificação de que se à medida que a Transparência Ativa Aumenta a Passiva também cresce.

4.2 Relação entre a Transparência Ativa e Passiva

Para analisar a correlação entre as variáveis Transparência Passiva e Transparência Ativa foi utilizado o teste de correlação não paramétrico de *Spearman*, haja vista que os dados não atenderam aos pressupostos de normalidade e homogeneidade de variância.

Tabela 3
Correlação de *Spearman* entre nível de Transparência Ativa e Passiva 2015-2016

Variáveis	Transparência Passiva	Transparência Ativa
Transparência Passiva	1,0000	
Transparência Ativa	0,5506***	1,0000

Nota: Nível de significância ***1% **5% *10%.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A partir dos resultados da tabela 3, foi verificada uma correlação positiva, indicando que quando o nível de Transparência Ativa aumenta a Passiva aumenta em 55%, sendo essa associação significativa a um nível de 1%, confirmando a segunda hipótese de pesquisa sobre a existência de uma relação positiva entre o nível de Transparência Ativa dos municípios brasileiros e a Transparência Passiva, mostrando que o ente que busca cumprir com as exigências da Transparência Ativa também tende a cumprir de forma positiva os requisitos de Transparência Passiva, mostrando, dessa forma, um bom nível de *disclosure*, atendendo ao cumprimento da LAI.

O que corrobora com o que é exposto por Salotti (2005), a respeito da categoria de *disclosure* com base na perspectiva da eficiência, do estudo de Verrecchia (2001), onde fica demonstrado que a fim de se evitar os problemas de seleção adversa, neste caso, entre gestor e sociedade, buscasse reduzir a assimetria informacional. Dessa forma, através de um nível alto de transparência pública procura-se atingir tal objetivo. Além de que, dessa maneira os gestores passam a se legitimarem, adquirindo maior confiabilidade e credibilidade, como resultado de uma maior transparência (Beuren & Sothe, 2009), em todas as suas categorias, atendendo aos requisitos da legislação a respeito.

Inferese que há preocupação crescente por parte dos gestores em oferecer o máximo de informação de modo a passar confiança à sociedade a despeito de sua administração, tendo em vista que durante os anos analisados compreendia período eleitoral, onde os mesmos procuram mostrar um bom desempenho da gestão, à luz da teoria do gerenciamento de impressões, a fim de se manter no poder bem como seus partidos (Carvalho & Vieira, 2012).



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi avaliar o nível de evidenciação das informações obrigatórias pelos municípios brasileiros, através de um comparativo entre Transparência Ativa e Transparência Passiva. Buscou-se também analisar a evolução no nível de *disclosure* entre 2015 e 2016.

Os resultados apontaram que o nível de Transparência Ativa entre os períodos de 2015 a 2016, foi maior que o da Transparência Passiva, confirmando a hipótese de pesquisa de que o nível de Transparência Ativa dos municípios brasileiros é maior que a Transparência Passiva, trazendo benefícios à sociedade que passa a dispor de mais informações para tomada de decisão, enquanto usuários da informação, e o próprio ente que tem seus custos com disponibilização da informação de forma individualizada, reduzidos.

Ao analisar a evolução de um ano para o outro, verificou-se que está ocorrendo um aumento no nível de *disclosure*, as entidades públicas estão se adequando de forma gradativa aos requisitos legais de divulgação da informação. Assim os entes através das suas diversas motivações vêm buscando manter e conquistar a confiança e credibilidade da sociedade através da transparência pública. Com base na teoria da divulgação, baseada na eficiência, os entes tendem a procurar reduzir a assimetria informacional através de um nível tido como ótimo de divulgação. Assim, como observado os entes tiveram maior nível de transparência ativa em detrimento da passiva, tendo em vista que àquelas informações que em geral, não são de interesse coletivo ou têm seu uso mais restrito, poderão ser disponibilizadas quando requeridas.

Podendo esse fato ser explicado dentre outros motivos, conforme demonstrado por Nobre (2017), devido o controle exercido pelos cortes de contas estar sendo mais eficaz, inclusive com efeito na emissão de parecer desfavorável a aprovação das contas anuais. Nesse sentido, quando o município apresenta um maior nível de transparência ativa, há uma diminuição no nível de transparência passiva, visto que as informações estão disponíveis a sociedade (transparência ativa) e essa não necessita solicitar informação ao ente público (transparência passiva).

Os testes de correlação indicaram uma relação positiva entre as variáveis, confirmando a segunda hipótese de pesquisa sobre a existência de uma relação positiva entre o nível de Transparência Ativa dos municípios brasileiros e a Transparência Passiva. Essa evidência revela que os municípios que buscam cumprir com as exigências da Transparência Ativa também tendem a cumprir de forma positiva os requisitos de Transparência Passiva, mostrando, assim, que procuram atender de forma mais completa a LAI.

Logo, conclui-se que os municípios vêm buscando a cada ano melhorar seus níveis de transparência pública, sendo em sua maioria, eficientes nas duas formas de transparência, além de buscarem fornecer mais informações de interesse coletivo, através da transparência ativa, a fim de se reduzir a necessidade de solicitação de informações de forma individualizada, por intermédio da transparência passiva, diminuindo a assimetria informacional entre gestor e sociedade.

Dessa forma, como limitações, consequentemente oportunidades para estudos posteriores, tem-se a expansão da pesquisa ao longo de mais períodos, já que os dados dos *rankings* de transparência são recentes, podendo estender o estudo para verificar o nível de divulgação nos próximos anos e assim comparar com o presente estudo, além de buscar investigar de forma específica as causas que levam alguns municípios obrigados pela LAI a não divulgarem suas informações de forma eficiente.

No entanto, a pesquisa contribui para a literatura brasileira sobre *disclosure* nas entidades públicas, já que os achados fornecem um diagnóstico situacional do nível da transparência da gestão pública dos municípios brasileiros, constituindo um escopo que representa praticamente a totalidade do País, tendo em vista a crescente necessidade de



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

transparência dos entes, a fim de se evitar desvios e excessos a despeito do erário público, evitando assim as consequências da má gestão, como períodos de crise financeira, como o atual e os já enfrentados, afetando a economia do país e, por conseguinte a oferta dos bens e serviços públicos, considerando que do ponto de vista teórico ainda se faz incipiente, contribuindo para a literatura a respeito. Possibilitando, assim, maior fiscalização pelos órgãos fiscalizadores assim como pela população, que poderão tomar decisões com maior segurança, através da contabilidade.

REFERÊNCIAS

- Angélico, F., & Carvalho Teixeira, M. A. (2012). Acesso à informação e ação comunicativa: novo trunfo para a gestão social. *Desenvolvimento em Questão*, 10(21).
- Avelino, B. C., da Cunha, J. V. A., de Lima, G. A. S. F., & Colauto, R. D. (2014). Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de minas gerais. *RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13(2), 571-608.
- Bakar, N. B.; & Saleh, Z. (2011). Disclosure of accountability information in public sector: the case of Malaysian federal statutory bodies. In: *BIENNIAL CIGAR CONFERENCE: Bridging public sector and non-profit sector accounting* (Vol. 13).
- Beuren, I.; & Söthe, A. (2009). A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 3, n. 5, p. 98-120.
- Busuioc, E. M., & Lodge, M. (2016). The reputational basis of public accountability. *Governance*, v. 29, n. 2, p. 247-263.
- Carvalho, C. A.; & Vieira, M. M. F. (2012). Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional. *GESTÃO. Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, v. 10, n.3, p. 1-350.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. (2003). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.
- Brasil. *Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm
- Brasil. *Lei Complementar nº 131/2009 de 27 de maio de 2009*. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm
- Brasil. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso à informação previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37 e no §2º do art. 216 da Constituição Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2011). *CPC 00 R1: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. Brasília: CFC
- Controladoria Geral da União. (2013). *Manual de Lei de Acesso à informação para Estados e Municípios*. Brasília: CGU.
- Corbari, E. C. (2014). Accountability e controle social: desafio à construção da cidadania. *Cadernos da Escola de Negócios da UniBrasil*, v. 1, n. 2, p. 99-111.
- Dias Filho, J. M. (2007). Políticas de evidenciação contábil: um estudo do poder preditivo e explicativo da teoria da legitimidade. *Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.
- Dye, R. A. (2001). An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32 n. 1, p. 181-235.
- Fabre, V. V. (2017). Disclosure Obrigatório para Portais de Transparência Pública: Um Instrumento de Pesquisa. *Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo*, v. 2, n. 2, p. 218-236.
- Janssen, M.; & Van Den Hoven, J. (2015). Big and Open Linked Data (BOLD) in government: A challenge to transparency and privacy? *Government Information Quarterly*, v. 32, n. 4, p. 363-368.
- Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. (2005). Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 24, n. 2, p. 101-121.
- Lopes, K. M. G., & Assumpção, R. D. C. (2013). Processos e solução tecnológica para implementação da lei de acesso à informação (LAI).
- Martani, D.; & Lestiani, A. (2012). Disclosure in local government financial statements: the case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, v. 3, n. 1, p. 67-84.
- Murillo, M. J. (2015). Evaluating the role of online data availability: The case of economic and institutional transparency in sixteen Latin American nations. *International Political Science Review*, v. 36, n. 1, p. 42-59.
- Maury Raupp, F. (2016). Realidade da transparência passiva em prefeituras dos maiores municípios brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30).
- Nobre, J. F. (2017). *A condição financeira governamental e sua influência na transparência da gestão pública municipal*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, Brasil.
- Nakagawa, M.; Relvas, T. R. S.; & Dias Filho, J. M. (2007). Accountability: A razão de ser da contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 1, n. 3, p. 83-100.
- Paes, E. B. (2011). A construção da Lei de Acesso à Informação Pública no Brasil: desafios na implementação de seus princípios. *Revista do serviço público*, 62(4), 407.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

- Pérez, C. C.; Bolívar, M. P. R.; & Hernández, A. M. L. (2008). e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, v. 32, n. 3, p. 379-400.
- Pinho, J. A. G. D.; & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 6, p. 1343-1368.
- Platt Neto, O. A.; Cruz, F. D.; Rolim Ensslin, S.; & Ensslin, L. (2007). Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 1, p. 75-94.
- Rocha, A. C. (2011). Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 14, n. 2, p. 82-97.
- Salotti, B. M.; & Yamamoto, M. M. (2005). Ensaio sobre a teoria da divulgação. *Brazilian Business Review*, v. 2, n. 1, p. 53-70.
- Verrecchia, R. E. (2001). Essays on disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, n. 1, p. 97-180