

**TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DO RIO GRANDE DO NORTE:
AVALIAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE O NÍVEL DE DISCLOSURE, TAMANHO
E CARACTERÍSTICAS SOCIOECONÔMICAS¹**

*TRANSPARENCY OF MUNICIPAL DISTRICTS OF RIO GRANDE DO NORTE:
EVALUATION OF THE RELATIONSHIP AMONG THE LEVEL OF DISCLOSURE,
SIZE AND SOCIOECONOMIC CHARACTERISTICS*

Dimas Barreto de Queiroz²

Doutorando pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Professor Assistente da UFERSA
dimasqueiroz@gmail.com

Fabio Chaves Nobre

Mestre em Economia pela UFC
Professor Assistente da UFERSA
fcnobre@gmail.com

Wesley Vieira da Silva

Doutor em Engenharia da Produção pela UFSC
Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração da PUC-PR
Bolsista em Produtividade de Pesquisa do CNPq
wesley.vieira@pucpr.br

Aneide Oliveira Araújo

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela USP
Professora do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Rio Grande do Norte
aneide2010@gmail.com

RESUMO

A transparência na gestão fiscal é condição imprescindível na administração pública, assegurando o acesso do cidadão e dos órgãos fiscalizadores às atividades desenvolvidas pelos gestores. A existência de assimetria informacional nesse setor pode provocar vieses comportamentais relacionados à Teoria da Agência, nos quais os gestores tomam decisões em benefício próprio em detrimento de toda a sociedade. O objetivo desse trabalho consistiu em identificar o atual cenário de transparência dos municípios do Rio Grande do Norte através da construção de um índice de *disclosure*. Tal índice foi elaborado mediante a utilização do *checklist* desenvolvido por Avelino *et al.* (2011). Para verificar

¹ Artigo recebido em: 14/08/2013. Revisado por pares em: 19/09/2013. Reformulado em: 08/11/2013. Recomendado para publicação em: 23/11/2013 por Orleans Silva Martins (Editor Gerente). Publicado em: 06/12/2013. Organização responsável pelo periódico: UFPB.

² Endereço: Av. Brigadeiro Salema, 1320, Alto de São Manoel, CEP 59.628-030, Mossoró/RN.

se os maiores municípios tendem a divulgar mais informações. O índice de *disclosure* foi correlacionado às variáveis população e receita arrecadada (*proxy* para tamanho dos municípios) e ao índice FIRJAN de desenvolvimento municipal (*proxy* para desenvolvimento socioeconômico) através dos testes de *Pearson* e *Spearman*, dependendo do tipo de distribuição das variáveis. Os achados apontam um baixo nível de *disclosure* nos municípios do Estado. Apenas 56 dos 167 possuem *websites* atualizados e, destes, apenas a cidade de Natal cumpre todos os itens obrigatórios de divulgação. Os testes de correlação evidenciaram uma relação fraca entre o índice de *disclosure* e as variáveis população e receita arrecadada e uma correlação moderada para o índice FIRJAN. Conclui-se que os municípios com maior nível de desenvolvimento socioeconômico tendem a divulgar uma quantidade maior de informação, no entanto, o nível de *disclosure* dos municípios encontra-se distante do atual nível de desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) e das exigências da Legislação Brasileira, sobretudo a Lei de Acesso à Informação.

Palavras-chave: *Disclosure. Accountability. Governo Municipal.*

ABSTRACT

The transparency in fiscal management is indispensable condition in public administration, ensuring public access and regulatory agencies for activities undertaken by managers. The existence of informational asymmetries in this sector can cause behavioral biases related to agency theory, in which managers make decisions for their own benefit to the detriment of the whole society. The aim of this study was to identify the current scenario of transparency of the municipalities of Rio Grande do Norte by building an index of disclosure. This index was prepared by using the checklist developed by Avelino *et al.* (2011). To verify that the larger municipalities tend to disclose more information, the disclosure index was correlated variables population and revenue collected (*proxy* for size of municipalities) and municipal development FIRJAN index (*proxy* for socioeconomic development) through the Pearson and Spearman tests, depending on the type of the variable's distribution. The results indicate a low level of disclosure in the municipalities of the state, only 56 of the 167 websites updated and, from these; only the website of Natal fulfills all disclosure items required. The correlation tests showed a weak relationship between the disclosure index and the variables population and collected revenue and a moderate correlation for the FIRJAN index. It concluded that the municipalities with the highest level of socioeconomic development tend to release a larger amount of information; however, the level of disclosure of the municipalities is far from the current level of development of Information and Communication Technologies (ICT) and requirements of Brazilian legislation, especially to the Law of Access to Information.

Keywords: *Disclosure. Accountability. Municipal Government.*

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário, cada vez mais são exigidos das empresas e dos governos transparência e qualidade das suas informações, reduzindo a assimetria informacional e possibilitando o acesso e a avaliação de desempenho da organização pelos *stakeholders*. Nesse contexto, o crescimento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) facilitou o acesso às informações das organizações públicas e privadas, sobretudo através da *internet*.

A assimetria da informação, em sentido amplo, é entendida como as diferenças existentes na disponibilidade de informação entre dois agentes. A existência de assimetria informacional permite que um agente, detentor de informações privilegiadas, possa tomar decisões em benefício próprio, em detrimento dos demais *stakeholders*, acarretando fenômenos conhecidos na literatura como risco moral e seleção adversa.

Na administração pública, a existência da assimetria informacional pode dificultar a fiscalização dos órgãos competentes e da sociedade, conduzindo o gestor público à utilização inadequada

dos recursos públicos. A teoria da escolha pública e a teoria dos ciclos políticos são exemplos de tendências teóricas da governança na gestão pública, nas quais o gestor público toma decisões em benefício próprio em detrimento da sociedade.

A *accountability* permite a redução da assimetria informacional, minimizando os conflitos de interesse e, conseqüentemente, contribui para a adequada alocação dos recursos disponíveis, fazendo parte de um sistema de governança pública. A *accountability* é um meio importante para a administração comunicar o desempenho da organização aos *stakeholders*, de modo que eles possam cobrar o tipo e o nível de desempenho desejado.

Nesse sentido, Ahmed e Courtis (1999) descrevem uma relação positiva entre o tamanho, alavancagem e lucratividade das organizações e o nível de *disclosure*. Verrechia (2001) cita que empresas maiores tem maior capacidade de suportar possíveis custos decorrentes do processo de divulgação. Aplicando esses estudos à área pública, parte-se do pressuposto que, assim como as grandes empresas tendem a apresentar um nível maior de evidênciação, os maiores municípios também devem apresentar um nível mais elevado de *disclosure* em relação às pequenas cidades.

Dessa forma, surge o seguinte questionamento: *qual é a correlação entre o índice de disclosure dos municípios do Rio Grande do Norte e suas características socioeconômicas?* O objetivo dessa pesquisa consiste em construir um índice de *disclosure* com base nas informações disponíveis nos *websites* dos municípios que pertencem ao Estado do Rio Grande do Norte e, posteriormente, verificar como esse índice está correlacionado às características socioeconômicas dos municípios. Para atingir tal objetivo, optou-se por reaplicar o *checklist* desenvolvido por Avelino et al. (2011).

Para correlacionar o índice de *disclosure* às variáveis socioeconômicas, os testes de *Pearson* e de *Spearman* foram utilizados. A população e a receita arrecadada foram utilizadas como *proxy* para o tamanho do município, enquanto o índice FIRJAN de desenvolvimento municipal foi utilizado como *proxy* para o nível de desenvolvimento socioeconômico.

Uma vez que a *internet* é um importante meio de comunicação e as Leis Nº 9.755/98 e Nº 12.527/11 estabeleceram a criação de *homepages* para divulgação de ações governamentais, justifica-se essa pesquisa no sentido de averiguar o nível e a forma de divulgação das informações governamentais pelos municípios do Rio Grande do Norte.

Essa pesquisa diferencia-se da literatura sobre *accountability* nas entidades públicas do Brasil (PINHO, 2006; PAIVA, ZUCCOLOTTO, 2009; AVELINO, et al., 2011; CRUZ et al., 2012; VIANA et al., 2013) por investigar o nível de *disclosure* de todos os municípios de um Estado, abordando, inclusive, pequenos municípios, cujas condições socioeconômicas são limitadas. O período de coleta dos dados ocorreu após a aprovação da Lei de Acesso à Informação, que exige a divulgação de informações em portais eletrônicos. Logo, essa pesquisa pode contribuir ao retratar uma realidade sobre transparência na gestão pública municipal pouco estudada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Assimetria Informacional e a Teoria da Agência

A sociedade (principal) delega ao gestor público (agente) a responsabilidade pela execução de atividades de seu interesse, conforme a Teoria da Agência de Jensen e Meckling (1976), fundamentando o arcabouço das relações de governança pública. A evidênciação contábil é compreendida como instrumento de suporte à prestação de contas, possibilitando a redução do problema da assimetria informacional entre Estado e Sociedade (BAIRRAL; FERREIRA; BAIRRAL, 2012).

Para Cruz (2010), a assimetria informacional ocorre tanto pela incapacidade do principal monitorar o comportamento e o trabalho do agente quanto pelos interesses conflitantes. O agente, ao tomar decisões, pode optar por alternativas que lhe favoreçam, em detrimento dos interesses do principal. Como os resultados do agente são avaliados em relatórios de desempenho e informações contábeis, o agente tende a revelar informação incompleta ou assimétrica.

Risco moral e seleção adversa são dois problemas relacionados à assimetria informacional. O primeiro diz respeito à mudança de comportamento do agente em função de um controle imperfeito por parte do principal. A seleção adversa relaciona-se à falta de informação acerca da atuação do agente, de modo que o principal não pode identificar se as decisões maximizam seus interesses.

A Teoria da Escolha Pública é um exemplo de tendência teórica da governança na gestão pública. Segundo essa teoria, a tomada de decisões políticas ocorre segundo um conjunto de regras, sendo que a mais importante é que essas decisões são tomadas pelos representantes eleitos, cujo principal objetivo é a satisfação pessoal em detrimento da sociedade (CRUZ, 2010).

A Teoria dos Ciclos Políticos também pode ser considerada um viés proporcionado pela governança na gestão pública. O desejo de reeleição influencia a tomada de decisões pelos gestores públicos. Nesse sentido, os governos tendem a introduzir medidas populares nos períodos imediatamente anteriores a uma eleição, aumentando certos tipos de gastos capazes de maximizar votos (BLAIS; NADEAU, 1992).

Brender e Drazen (2005) ressaltam a existência de um ciclo de *déficit* público para aumentar as chances de reeleição. Os autores identificaram a existência desse ciclo em uma grande variedade de países, no entanto, esse fato é mais evidente nas “novas democracias”, em função da inexperiência dos eleitores e da falta de informações.

A governança, portanto, é considerada um instrumento essencial para a redução da assimetria informacional, minimizando ocorrências relacionadas à Teoria da Agência e possibilitando a cobrança social por determinado nível de atuação dos gestores públicos.

2.2 *Accountability* nas Entidades Públicas

Accountability significa assegurar, aos indivíduos e organizações interessadas no desempenho de uma entidade, informações mais objetivas possíveis. *Accountability* pública refere-se ao conjunto de abordagens, mecanismos e práticas utilizadas pelos *stakeholders* interessados nos serviços públicos para assegurar o tipo e o nível de desempenho desejado. A sua eficácia dependerá da influência dos *stakeholders* sobre os sistemas de incentivo e acompanhamento dos prestadores de serviços (PAUL, 1992).

O acesso à informação relevante e oportuna é uma característica essencial para a transparência das ações governamentais. A *accountability* pública exige a divulgação de dados que possibilitam a avaliação contínua das atividades dos gestores públicos por parte da sociedade e dos órgãos fiscalizadores (CAMERON, 2004).

Segundo Cameron (2004), *accountability* é um elemento fundamental para a boa governança no setor público. O conceito envolve a responsabilização pelos resultados de decisões ou ações para prevenir o uso indevido do poder e outras formas inadequadas de comportamento. A noção de *accountability* no setor público pode ser dividida em alguns componentes: (a) dar explicações às partes interessadas; (b) fornecer informações adicionais, quando necessário; (c) rever e, se necessário, revisar sistemas e práticas para atingir as expectativas das partes interessadas; (d) conceder compensações ou impor sanções.

O'Donnell (1999 *apud* Hirano, 2007) estabeleceu distinções entre dois tipos de *accountability* pública. *Accountability* vertical representa os mecanismos institucionais que possibilitariam aos cidadãos e à sociedade civil exigir a prestação de contas pelos agentes públicos, sendo as eleições livres e justas o principal. A *accountability* horizontal, por sua vez, consiste na existência de órgãos do Estado com poder e capacidade, legal e de fato, para realizar ações, tanto de monitoramento de rotina quanto de imposição de sanções criminais ou de *impeachment*, em relação às ações ou omissões ilegais exercidas por outros órgãos ou agentes do Estado.

A *accountability* consiste em uma relação obrigacional que determina que quem recebeu um múnus de alguém deve prestar esclarecimentos de seus atos, motivando-os e, se apurada alguma

irregularidade, estará sujeito à sanção. Dessa forma, a *accountability* política consiste em um mecanismo de controle do poder, que coage os agentes encarregados da administração de interesses públicos a explicar seus atos discricionários, tornando pública as suas motivações, sob pena de punição legal (HIRANO, 2007). A legislação brasileira tem evoluído no sentido de aumentar a variedade de itens divulgados pelos entes públicos e facilitar o acesso do cidadão à informação.

A evidenciação nas entidades públicas foi relatada pela Lei Nº 4.320/64, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A divulgação dos resultados gerais do exercício é demonstrada no Balanço Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e das Variações Patrimoniais.

A Lei Nº 9.755/98 inovou e estabeleceu a criação de uma *homepage* na *internet*, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação de algumas informações referentes à União, Estados, Distrito Federal e Municípios: (a) montantes de cada um dos tributos arrecadados; (b) relatórios resumidos da execução orçamentária; (c) balanço consolidado das contas; (d) orçamentos do exercício e os respectivos balanços do exercício anterior; e (e) resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e relações mensais de todas as compras feitas pela administração direta ou indireta.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi aprovada em maio de 2000 com o objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. O planejamento, a transparência e, sobretudo, a responsabilização consistem nos pilares de sustentação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Segundo o art. 1º da LRF, a responsabilidade de gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A LRF, através do art. 48, estabelece os instrumentos mínimos de transparência na gestão fiscal pelas entidades públicas, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público. A transparência será assegurada também, mediante:

- Incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e orçamentos;
- Liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- Adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo poder executivo da União.

As contas apresentadas pelo chefe do poder executivo, seja Federal, Estadual ou Municipal, deverão ficar disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal representou um marco na transparência das ações governamentais, haja vista o conjunto de sanções que dela resultam para os governantes que sonegarem informações sobre suas ações. Para Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007 p. 93), esse tema “tem sido tratado com tanto interesse que já se considera como imprescindível o fortalecimento de instituições independentes do governo para oferecer à coletividade as informações de que ela precisa para o efetivo exercício da cidadania”.

A Constituição Federal (CF) de 1988 também expressou a necessidade de divulgação das ações governamentais ao incluir a publicidade como um dos princípios da administração pública. O inciso XXXIII do artigo 5º da CF revela 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.

Para regulamentar essa diretriz constitucional, foi sancionada a Lei Nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação. O objetivo dessa lei é estabelecer procedimentos básicos que assegurem o acesso à informação e que sigam os princípios básicos da administração pública, além de cinco diretrizes: (a) observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; (b) divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; (c) utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; (d) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; (e) desenvolvimento do controle social da administração pública.

Segundo o art. 8º da Lei Nº 12.527/2011, é dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. O artigo estabelece ainda que os municípios, exceto os com população de até 10.000 habitantes, devem utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (*internet*).

Além da divulgação obrigatória, a evidenciação voluntária também consiste em uma das bases do sistema democrático, uma vez que a informação é um pressuposto básico da transparência dos negócios públicos em uma verdadeira e legítima democracia. Destaca-se, portanto, a importância da *accountability*, uma vez que sem informações adequadas a respeito da gestão pública, os cidadãos ficariam privados de realizar julgamentos adequados a respeito dos atos praticados por seus governantes (NAKAGAWA; RELVAS; DIAS FILHO, 2007).

2.3 Outras Produções Científicas Relevantes

Styles e Tennyson (2007) estudaram a disponibilidade e acessibilidade dos relatórios financeiros na *internet* para uma amostra de 300 municípios dos Estados Unidos de tamanho variável. A pesquisa concluiu que a acessibilidade aos dados financeiros está positivamente relacionada ao número de habitantes e a renda *per capita* dos municípios, ou seja, o acesso à informação é mais acentuado em grandes cidades.

Pinho (2006) estudou portais eletrônicos de nove governos e estaduais e nove governos municipais e verificou um nível muito baixo de evidenciação de informações pelos entes públicos. Paiva e Zuccolotto (2009) chegaram à conclusão semelhante após o estudo dos *websites* de 275 municípios mineiros. Os resultados mostraram que 75,27% dos municípios são pouco transparentes.

Avelino *et al.* (2011) buscaram construir um índice de *disclosure* dos 26 Estados brasileiros e do Distrito Federal sob a perspectiva da Teoria da Divulgação. A pesquisa concluiu que os Estados mais populosos tendem a divulgar uma quantidade maior de informações. Cruz *et al.* (2012) buscou verificar o nível de transparência das informações acerca da gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos dos 100 municípios mais populosos do Brasil. O trabalho concluiu que existe associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações acerca da gestão pública.

Viana *et al.* (2013) avaliou a aderência do portal eletrônico da Prefeitura de Manaus aos critérios internacionais de divulgação. A pesquisa concluiu que dos 35 critérios avaliados, apenas 5 foram completamente atendidos, 12 foram atendidos parcialmente e os outros 18 não foram atendidos, ou seja, o nível de divulgação foi considerado limitado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Amostra e Coleta de Informações

A amostra foi composta pelos 167 municípios do estado do Rio Grande do Norte. Esse Estado foi escolhido aleatoriamente entre os demais estados da Federação. Dos 167 municípios estudados, apenas 56 dispõem de *websites* com informações acessíveis para a sociedade.

A coleta de informações aconteceu exclusivamente através da *internet* no período de fevereiro a abril de 2013 através de consulta individual aos *websites* dos municípios que compõem a amostra. Os dados sobre a população dos municípios foram retirados do *website* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e as receitas arrecadadas pelos municípios foram extraídas do *website* da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Por fim, o índice FIRJAN de desenvolvimento municipal foi coletado do *website* do sistema FIRJAN. Os dados referentes à população e à receita correspondem ao ano de 2012. O índice FIRJAN refere-se à edição 2012, cujo ano base é 2010.

O instrumento de coleta utilizado foi o *checklist* desenvolvido por Avelino *et al.* (2011) para verificar o nível de *disclosure* dos *websites* dos 26 Estados Brasileiros e do Distrito Federal. O *checklist* foi elaborado baseado em divulgações obrigatórias exigidas pelas Leis Nº 9.755/1998, Nº 101/2000 e Nº 12.527/2011. Evidenciações voluntárias também fundamentaram os quesitos do instrumento de coleta, que é subdividido em cinco conjuntos de informações: I – Visão Geral; II – Informações Adicionais; III – Relatórios Adicionais; IV - Situação Física e Financeira; e V - Informações Ambientais (AVELINO *et al.*, 2011). O Quadro 01 descreve os grupos e as questões pesquisadas.

Quadro 1 – Checklist contendo os quesitos avaliados.

Quesitos	Descrição
I	Visão Geral (evidenciação voluntária)
01	Informações sobre as instituições vinculadas ao Estado
02	Informações sobre o perfil socioeconômico da população
II	Informações adicionais (evidenciação voluntária)
03	Informações sobre treinamento de funcionários
04	Informações sobre programas de incentivo à cultura
05	Informações sobre programas de assistência social
06	Informações sobre transporte urbano
07	Informações sobre processos licitatórios
08	Informações sobre audiências públicas
III	Relatórios Adicionais (evidenciação voluntária)
09	Balanco Social
10	Balancos em Correção Monetária Integral
11	Relatórios da Auditoria e Controle Interno
IV	Situação Física e Financeira (evidenciação compulsória)
12	Montante dos tributos arrecadados
13	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
14	Balanco Orçamentário
15	Balanco Financeiro
16	Balanco Patrimonial
17	Demonstração das Variações Patrimoniais
18	Lei Orçamentária Anual – LOA
19	Contratos, aditivos e comunicações ratificadas
20	Relações mensais das compras
21	Plano Plurianual
22	Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO
23	Prestação de Contas e o respectivo Parecer Prévio
24	Relatório de Gestão Fiscal
V	Informações Ambientais (evidenciação voluntária)
25	Informações sobre Impactos Ambientais: reciclagem
26	Informações sobre Impactos Ambientais: descontaminação e recuperação de terras e águas
27	Informações sobre Impactos Ambientais: conservação de recursos naturais
28	Informações sobre despesas em investimentos ambientais
29	Informações sobre Educação Ambiental
30	Informações sobre incentivo e apoio a pesquisas ambientais
31	Informações sobre reflorestamento
32	Informações sobre políticas de tratamento de água utilizada e reutilização em processos

Fonte: Adaptado de Avelino *et. el* (2011).

Para a construção do índice de *disclosure* (ID), foi atribuída nota 1 (um) para cada quesito divulgado pela entidade pública e nota 0 (zero), caso contrário. Após a classificação de cada quesito, os pontos de cada município foram somados e divididos pela pontuação máxima, conforme demonstrado na Equação 1:

$$ID = \frac{\sum_{q=1}^{32} NotaQuesitos_q}{32} \quad (1)$$

3.2 Hipóteses de Pesquisa

As relações construídas pela pesquisa baseiam-se nas pesquisas de Ahmed e Courtis (1999) e Verrechia (2001). Assim como grandes empresas tendem a apresentar um nível de *disclosure* maior que as pequenas, parte-se do pressuposto que os maiores municípios também apresentaram um nível mais elevado de evidenciação.

Nesse sentido, adotando o número de habitantes e a receita arrecada anualmente como *proxy* para o tamanho dos municípios e o índice FIRJAN como *proxy* para o desenvolvimento socioeconômico municipal, três hipóteses foram levantadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Hipóteses de Pesquisa.

Hipóteses	Descrição
H ₁	O número de habitantes está positivamente correlacionado ao índice de <i>disclosure</i> dos municípios do Rio Grande do Norte.
H ₂	A receita arrecada anualmente está positivamente correlacionado ao índice de <i>disclosure</i> dos municípios do Rio Grande do Norte.
H ₃	O índice FIRJAN de desenvolvimento municipal está positivamente correlacionado ao índice de <i>disclosure</i> dos municípios do Rio Grande do Norte.

3.3 Tratamento e Processamento dos Dados

Inicialmente, os dados foram trabalhados sob a ótica da estatística descritiva, cujo objetivo é sumarizar o índice de *disclosure* por grupo de informação e por municípios. Posteriormente, foram realizados os testes de correlação, cujo objetivo é verificar a existência de relação entre o índice de *disclosure* e as características socioeconômicas dos municípios do Rio Grande do Norte.

Para verificar a intensidade da associação entre as variáveis, utilizou-se inicialmente o teste de *Kolmogorov-Smirnov*, cujo objetivo foi verificar se os dados seguiam uma distribuição normal (DOANE; SEWARD, 2008). Se o pressuposto for atendido, a correlação de *Pearson* será utilizada, caso contrário, o teste não paramétrico de correlação de postos de *Spearman* será utilizado.

Para interpretar o coeficiente de correlação, as referências propostas por Levin e Fox (2004) foram utilizadas, conforme demonstra a Tabela 01.

Tabela 1 – Interpretação da Correlação.

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

Fonte: Adaptado de Levin e Fox (2004).

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O estado do Rio Grande do Norte conta com 167 municípios, dos quais 98, que correspondem a 58,68%, possuem menos de 10.000 habitantes. Segundo o artigo 8º da Lei de Acesso a Informação, esses 98 municípios estariam desobrigados a manter um *website*. No entanto, 20 desses municípios possuem *websites* atualizados.

Dos 69 municípios que possuem mais de 10.000 e, portanto, estão obrigados a divulgar suas informações através da *internet*, apenas 36 o fazem. Percebe-se que 33 municípios ainda não se adequaram às novas normas de *disclosure* para as entidades públicas. A Tabela 2 evidencia a quantidade de municípios (QM) que cumpriu cada quesito, dos cinco grupos estudados, tomando como referência os 56 municípios que possuem *website*.

Tabela 2 – Informações divulgadas pelos municípios que possuem *website*.

Itens	Total	QM	Percentual (%)
I – Visão Geral			
1. Informações sobre as instituições vinculadas ao Estado	56	30	53,57
2. Informações sobre o perfil socioeconômico da população	56	16	28,57
II – Informações adicionais (evidenciação voluntária)			
3. Informações sobre treinamento de funcionários	56	1	1,79
4. Informações sobre programas de incentivo à cultura	56	17	30,36
5. Informações sobre programas de assistência social	56	14	25,00
6. Informações sobre transporte urbano	56	2	3,57
7. Informações sobre processos licitatórios	56	42	75,00
8. Informações sobre audiências públicas	56	2	3,57
III – Relatórios Adicionais (evidenciação voluntária)			
9. Balanço Social	56	2	3,57
10. Balanços em Correção Monetária Integral	56	0	0,00
11. Relatórios da Auditoria e Controle Interno	56	0	0,00
IV – Situação Física e Financeira (evidenciação compulsória)			
12. Montante dos tributos arrecadados	56	22	39,29
13. Relatório Resumido da Execução Orçamentária	56	15	26,79
14. Balanço Orçamentário	56	10	17,86
15. Balanço Financeiro	56	8	14,29
16. Balanço Patrimonial	56	8	14,29
17. Demonstração das Variações Patrimoniais	56	9	16,07
18. Lei Orçamentária Anual – LOA	56	4	7,14
19. Contratos, aditivos e comunicações ratificadas	56	3	5,36
20. Relações mensais das compras	56	4	7,14
21. Plano Plurianual	56	4	7,14
22. Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO	56	4	7,14
23. Prestação de Contas e o respectivo Parecer Prévio	56	6	10,71
24. Relatório de Gestão Fiscal	56	14	25,00
V – Informações Ambientais (evidenciação voluntária)			
25. Informações sobre Impactos Ambientais: reciclagem	56	0	0,00
26. Informações sobre Impactos Ambientais: descontaminação e recuperação de terras e águas	56	0	0,00
27. Informações sobre Impactos Ambientais: conservação de recursos naturais	56	0	0,00
28. Informações sobre despesas em investimentos ambientais	56	2	3,57
29. Informações sobre Educação Ambiental	56	7	12,50
30. Informações sobre incentivo e apoio a pesquisas ambientais	56	1	1,79
31. Informações sobre reflorestamento	56	1	1,79
32. Informações sobre políticas de tratamento de água utilizada e reutilização em processos	56	6	10,71

Percebe-se um nível baixo de evidenciação para os cinco grupos pesquisados. Informações sobre processos licitatórios foi o item mais comum, estando presente em 75% dos *websites* dos municípios do Rio Grande do Norte. Informações adicionais como relatórios de auditoria e controle interno e algumas informações ambientais não foram evidenciados em nenhum *website*.

A Tabela 3 resume a evidenciação por grupo pesquisado. O item III (Relatórios Adicionais) apresentou índice de apenas 1%. Apenas dois municípios apresentaram informações sobre ações sociais que podem ser equiparadas a um Balanço Social. Nenhum município divulgou demonstrações contábeis corrigidas ou relatórios de auditoria ou controle interno. O grupo V também apresentou baixo nível de evidenciação. Isso significa que os municípios não divulgam informações ambientais sobre tratamento de água e resíduos, conservação de recursos naturais, entre outros.

Os grupos I e II obtiveram índices de *disclosure* de 41% e 23%, respectivamente, com maior ênfase aos *links* de instituições vinculadas aos municípios, processos licitatórios e programa de incentivo à cultura. O grupo IV é o único com divulgação obrigatória, porém, foi observado um nível baixo de divulgação.

Tabela 3 – Média de *disclosure* por grupo.

Grupos	Percentual (%)
I - Visão geral	41,07
II - Informações adicionais	23,21
III - Relatórios Adicionais	1,19
IV - Situação Física e Financeira	15,25
V - Informações Ambientais	3,79

O município de Natal foi o único que apresentou índice de *disclosure* maior que 50%, cumprindo cerca de 73% dos itens avaliados. O *website* da cidade evidenciou todas as informações obrigatórias, deixando a desejar apenas em alguns itens dos grupos de relatórios adicionais e informações ambientais.

4.1 Relação entre o Índice de *Disclosure* e as Variáveis Socioeconômicas

Antes de construir a relação entre o índice de *disclosure* e as variáveis socioeconômicas, é necessário verificar a normalidade das variáveis. Para tanto, utilizou-se o teste *Kolmogorov-Smirnov*, cuja hipótese nula é que as distribuições assemelham-se à normal. A Tabela 04 apresenta o teste para as quatro distribuições.

Tabela 4 – Teste de normalidade das variáveis.

Itens	ID	População	Receita	FIRJAN
Número de observações	56	56	56	56
Média	0,1614	39.698,46	60.850.374,82	0,625321
Desvio Padrão	0,13279	115.352,59	177.217.000,00	0,0540608
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	1,317	2,789	2,853	0,582
<i>p - value</i>	0,062	0,000	0,000	0,887

A distribuição assemelha-se a normal se o *p - value* for maior que o nível de significância adotado por essa pesquisa, que corresponde a 0,05. As variáveis população e receita não apresentam distribuição normal (*p - value* < 0,05), enquanto as variáveis índice de *disclosure* (ID) e índice FIRJAN apresentam distribuição normal.

As variáveis população e receita foram correlacionadas ao índice de *disclosure* através do teste de correlação não paramétrico de *Spearman*, uma vez que não exige normalidade para as distribuições. A variável FIRJAN foi correlacionada ao índice de *disclosure* através do teste de correlação de *Pearson*. A Tabela 5 apresenta o teste de *Spearman* para as variáveis ID, população e receita.

Tabela 5 – Correlação de Spearman entre as variáveis.

	Itens	ID	População	Receita
ID	Coeficiente de Correlação	1,000		
	<i>p - value</i>			
População	Coeficiente de Correlação	0,280	1,000	
	<i>p - value</i>	0,037		
Receita	Coeficiente de Correlação	0,280	0,966	1,000
	<i>p - value</i>	0,036	0,000	

Deve-se destacar, inicialmente, que as variáveis população e receita apresentam uma forte correlação positiva. Esse fator indica que elas estão captando o mesmo efeito. Conseqüentemente, ambas podem ser usadas como *proxy* para o tamanho do município.

Avaliando a correlação entre as variáveis ID e população, percebe-se que a associação é significativa ao nível de 5%, porém o coeficiente de correlação equivale a 0,280, indicando uma fraca correlação positiva entre as variáveis. A mesma avaliação pode ser feita para a relação entre a variável ID e a receita, ou seja, existe uma fraca correlação positiva entre ambas.

O índice de *disclosure* e o FIRJAN foram correlacionados através do teste de *Pearson*, uma vez que ambos apresentam distribuição normal. A Tabela 6 apresenta a relação entre as variáveis.

Tabela 6 – Correlação de Pearson entre as variáveis.

	Itens	FIRJAN
ID	Coeficiente de Correlação	0,403
	<i>p - value</i>	0,002

O teste de *Pearson* aponta uma relação significativa entre as variáveis ao nível de 1%. O coeficiente indica uma correlação um pouco mais forte em relação às variáveis *proxy* de tamanho municipal, porém consiste em uma relação apenas moderada, ou seja, municípios com maior desenvolvimento socioeconômico tendem a divulgar mais informações para a sociedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse trabalho consistiu em verificar o nível de evidenciação de informações pelos municípios do Rio Grande do Norte e verificar como o índice de *disclosure* (ID) está correlacionado às variáveis socioeconômicas. Apenas 56 dos 167 municípios do Rio Grande do Norte (RN) possuíam *websites* atualizados. Segundo o art. 8º da Lei de Acesso à Informação, os 69 municípios do RN com mais de 10.000 habitantes estão obrigados a manter um portal de transparência disponível para consulta na *internet*, no entanto, 33 desses municípios ainda não possuem *websites*.

A construção do índice de *disclosure* possibilitou a verificação do nível de evidenciação de informações pelos municípios. Avaliando particularmente os 56 municípios que possuem *websites*, percebe-se que o nível de evidenciação é relativamente baixo, com destaque para as informações gerais dos municípios (Grupo I) e informações adicionais (Grupo II).

A cidade de Natal cumpriu cerca de 73% dos itens avaliados. Todos os itens de *disclosure* obrigatório foram satisfeitos, porém, o município pecou nos quesitos relacionados ao meio ambiente, como a gestão de resíduos, sistemas de tratamento de água e esgotos, entre outros. No entanto, essa realidade não foi identificada nos demais municípios do Estado, que não cumpriram nem mesmo os itens de divulgação obrigatória.

Os testes de correlação apontaram uma relação fraca entre as variáveis representativas do tamanho do município (população e receita) e o índice de *disclosure*. Essa evidência indica que os municípios maiores não necessariamente divulgam mais informações para a sociedade.

A correlação entre o índice de *disclosure* e o índice FIRJAN foi considerada moderada, ou seja, os municípios que possuem um nível de desenvolvimento socioeconômico mais elevado tendem a

divulgar mais de informação para a sociedade, o que consiste com a hipótese levantada. Apesa disso, os achados dessa pesquisa se opõem às conclusões obtidas por Cruz *et al.* (2012) e Avelino *et al.* (2011). Essas pesquisas encontraram uma relação positiva forte entre o índice de *disclosure* e variáveis socioeconômicas. Porém, os resultados foram congruentes com Paiva e Zuccolotto (2009), que avaliaram o *website* de 275 municípios mineiros e concluíram que 75,27% são pouco transparentes.

Essas divergências podem ser explicadas pelas amostras adotadas nas pesquisas. Enquanto as pesquisas de Cruz *et al.* (2012) e Avelino *et al.* (2011) estudaram os maiores municípios brasileiros e os governos estaduais, a pesquisa em tela e o estudo de Paiva e Zuccolotto (2009) abordaram, também, pequenos municípios, cujas condições sociais e econômicas são limitadas.

As evidências apontam que o nível de evidenciação de informações pelos municípios do Rio Grande do Norte ainda se encontra distante tanto do nível de divulgação coerente com o atual nível de desenvolvimento da Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), como das exigências da legislação brasileira, sobretudo da Lei de Acesso a Informação. Logo, o cenário de pouca transparência das entidades públicas encontrados por Pinho (2006), na década passada, ainda persistem no atual cenário.

Essa pesquisa apresenta uma limitação natural por abordar apenas os municípios de um estado da Federação, no entanto, contribui para a literatura brasileira sobre *accountability* por evidenciar a realidade da transparência da gestão pública de pequenos municípios do estado do Rio Grande do Norte. Como contribuições para futuras pesquisas, sugere-se um estudo exploratório com o objetivo de verificar as causas e fatores do pequeno nível de divulgação de informações pelos pequenos municípios brasileiros, sobretudo do *disclosure* voluntário, ausente na maioria dos municípios estudados.

REFERÊNCIAS

AHMED, K.; COUTIS, J. Associations between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: A meta-analysis. *British Accounting Review*, Kindlinton n. 31, p. 35–61, 1999.

AVELINO, B. C. *et al.* Índice de *disclosure* nos Estados Brasileiros: Uma abordagem da Teoria da Divulgação. IN: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8., São Paulo, 2011. *Anais... USP*, 2011.

BAIRRAL, M. A. C.; FERREIRA, M. C.; BAIARRAL, L. F. A assimetria informacional e os pareceres prévios de auditorias dos tribunais de contas estaduais: uma abordagem reflexiva. *Pensar Contábil*. v. 14, n. 55, p. 14-23, set./dez. 2012.

BRENDER, A.; DRAZEN, A. Political budget cycles in new versus established democracies. *Journal of Monetary Economics*, v. 52, n. 7, p. 1271-1295, out. 2005.

BLAIS, A.; NADEAU, R. The Electoral Budget Cycle. *Public Choice*, v. 74, n. 4, p. 389-403, 1992.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 02 jul. 2013.

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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 02 jul. 2013.

BRASIL. Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 02 jul. 2013.

BRASIL. Lei Nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9755.htm. Acesso em: 02 jul. 2013.

BRASIL. Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 02 jul. 2013.

CAMERON, W. Public Accountability: Effectiveness, equity, ethics. *Australian Journal of Public Administration*, v. 63, n. 4, p. 59-67, 2004.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência na gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

CRUZ, C. F. *Transparência da gestão pública municipal: um estudo empírico a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros*. Rio de Janeiro, 2010. 139f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

DOANE, D. P., SEWARD L. E. *Estatística aplicada à Administração e à Economia*. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

HIRANO, A. C. Y. *Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes*. 2007. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, oct. 1976.

LEVIN, J.; FOX, J. A. *Estatística para ciências humanas*. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

NAKAGAWA, M.; RELVAS, T. R. S.; DIAS FILHO, J. M. *Accountability: a Razão de ser da Contabilidade*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC*, v. 1, n. 3, 2007.

PAIVA, C.P.R.; ZUCCOLOTTO, R. Índice de transparência fiscal das contas públicas dos municípios obtidos em meios eletrônicos de acesso público. IN: ENCONTRO DA ANPAD, 33., São Paulo, 2009. *Anais... Anpad*, 2009.

PAUL, S. Accountability in public services: exit, voice and control. *World Development*, v. 20, n. 7, p. 1047-1060, 1992.

PINHO, J. A. G. *Accountability* em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. IN: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 2., São Paulo, 2006. *Anais...* São Paulo: Anpad, 2006.

STYLES, A. K.; TENNYSON, M. The accessibility of financial reporting of U.S. municipalities on the internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, v. 19, n. 1, p. 56-92, 2007.

VERRECCHIA, R. E. Essays on disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, n.1-3, p. 97-180, 2001.

VIANA, C. C.; TAMER, C. M. V. S.; SOUZA, W. A. R.; LIMA, M. S. Avaliação da aderência aos critérios internacionais de transparência para a divulgação e apresentação das contas públicas municipais. *Revista Ambiente Contábil*, v. 5, n. 1, p. 152-178, 2013.