

Transparência fiscal e eficiência dos gastos públicos em educação e saúde: Estudo nos municípios cearenses

Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo (UVA) - francymacedo2011@gmail.com

Maria Rayne Gomes Dos Reis (UVA) - raynnereis@hotmail.com

Maria Augusta Silveira (UVA) - augusta.silveira.m@gmail.com

Neusa Maria Gonçalves Salla (URI Santo Ângelo) - neusalla@san.uri.br

Resumo:

Este estudo teve por objetivo analisar a relação da transparência fiscal com a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde nos municípios cearenses. Para isso, realizou-se pesquisa descritiva conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa. A população compreendeu os 184 municípios cearenses. Para tratamento dos dados utilizaram-se medidas de estatísticas descritivas, correlação de Pearson e análise de envelopamento de dados (DEA). Os resultados mostraram que nenhum dos municípios analisados foi 100% transparente, sendo Jaguaribara, Maracanaú e Milhã, os melhores qualificados. Enquanto Pedra Branca foi o menos transparente. No tocante à eficiência na aplicação dos recursos públicos em educação, os municípios de Acaraú, Chorozinho e Reriutaba destacaram-se positivamente ao obterem o 1º lugar no ranking. Ao passo que, os municípios de Aquiraz, Caridade, Itapipoca, dentre outros, ocuparam os últimos lugares. No que concerne à eficiência na combinação das despesas de saúde com as receitas correntes e tributárias, Ararendá, Crateús, Fortaleza, dentre outros, mostraram-se os mais eficientes na aplicação dos recursos em saúde. Em contraposição, os municípios de Quiterianópolis, Senador Sá e Tururú foram os menos eficientes. Ao final, percebeu-se que embora se tenham leis que exijam o cumprimento de certas posturas fiscais, muitos municípios cearenses ainda deixam a desejar. Além disso, outros necessitam aprimorar-se no quesito custo/benefício/retorno dos recursos públicos à população. Viu-se também que não se podia afirmar que existia relação entre o nível de divulgação de informações fiscais (transparência fiscal) e a eficiência na alocação dos recursos públicos em educação e saúde.

Palavras-chave: *Transparência fiscal. Eficiência. Gastos públicos. Educação. Saúde.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Transparência fiscal e eficiência dos gastos públicos em educação e saúde: Estudo nos municípios cearenses

Resumo

Este estudo teve por objetivo analisar a relação da transparência fiscal com a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde nos municípios cearenses. Para isso, realizou-se pesquisa descritiva conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa. A população compreendeu os 184 municípios cearenses. Para tratamento dos dados utilizaram-se medidas de estatísticas descritivas, correlação de Pearson e análise de envelopamento de dados (DEA). Os resultados mostraram que nenhum dos municípios analisados foi 100% transparente, sendo Jaguaribara, Maracanaú e Milhã, os melhores qualificados. Enquanto Pedra Branca foi o menos transparente. No tocante à eficiência na aplicação dos recursos públicos em educação, os municípios de Acaraú, Chorozinho e Reriutaba destacaram-se positivamente ao obterem o 1º lugar no *ranking*. Ao passo que, os municípios de Aquiraz, Caridade, Itapipoca, dentre outros, ocuparam os últimos lugares. No que concerne à eficiência na combinação das despesas de saúde com as receitas correntes e tributárias, Ararendá, Crateús, Fortaleza, dentre outros, mostraram-se os mais eficientes na aplicação dos recursos em saúde. Em contraposição, os municípios de Quiterianópolis, Senador Sá e Tururú foram os menos eficientes. Ao final, percebeu-se que embora se tenham leis que exijam o cumprimento de certas posturas fiscais, muitos municípios cearenses ainda deixam a desejar. Além disso, outros necessitam aprimorar-se no quesito custo/benefício/retorno dos recursos públicos à população. Viu-se também que não se podia afirmar que existia relação entre o nível de divulgação de informações fiscais (transparência fiscal) e a eficiência na alocação dos recursos públicos em educação e saúde.

Palavras-chave: Transparência fiscal. Eficiência. Gastos públicos. Educação. Saúde.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

Introdução

A transparência fiscal dos governos vem ganhando destaque nos últimos anos, atraindo a atenção de pesquisadores, formuladores de políticas públicas e profissionais de todo o mundo (SUN; ANDREWS; 2019).

A transparência fiscal por meio da abrangência, clareza, confiabilidade, pontualidade e relevância dos relatórios das finanças públicas (estado atual, passado e futuro), é essencial para que se possa ter uma gestão e prestação de contas fiscais eficazes (HEALD; HODGES, 2018), apresentando-se como um componente de grande importância e necessidade à *accountability* democrática (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014).

A transparência, de modo abrangente, encontra-se ligada à publicização das informações à sociedade. De acordo com Abreu, Gomes e Alfinito (2015), essas informações precisam ser disponibilizadas de forma clara, balizadas e garantidas por meio de legislações e regulamentos que assegurem sua aplicabilidade imparcial, igualitária e contínua.

Neste ínterim, a transparência fiscal pode ser entendida como uma maior acessibilidade da população às políticas, funções e planos fiscais projetados e executados pelo governo, proporcionando a oportunidade de avaliação das atividades sociais e econômicas (KOPITS; CRAIG, 1998), incluindo informações de desempenho e metas em áreas relevantes, tais como saúde e educação (CRUZ et al., 2012).

Infere-se, então, que a transparência fiscal é útil, necessária e traz benefícios ao cidadão e *stakeholders* de modo geral, bem como, ao próprio gestor público. Afinal, como bem esclareceu o relatório do Fundo Monetário Internacional, ela propicia aos governos uma visão

precisa (holística e pontual) do erário na tomada de decisões econômicas, incluindo os custos/benefícios das mudanças de políticas, além de apresentar os riscos potenciais para as finanças públicas (IMF, 2014).

Em outras palavras, pode-se dizer que a fiscalização fiscal reforça o papel da transparência como tecnologia disciplinar, onde o ator econômico submetido à vigilância é um Estado soberano (HEALD; HODGES, 2018), sendo o acesso à informação reconhecido por importantes organismos da comunidade internacional, como direito humano fundamental (SANTOS; VISENTINI, 2018).

Aliado a isso, percebe-se que nos últimos tempos, amparado nos ideários da *New Public Management* (NPM), passou-se a exigir mudanças de postura na gestão pública visando aumentar a eficiência e eficácia das ações/serviços/atividades, assim como, empreender mais esforços no processo de tomada de decisão, com base em inovações de sistemas de gestão contábil e *accountability* (PÉREZ-LÓPEZ; PRIOR; ZAFRA-GÓMEZ, 2015).

Seguindo na mesma linha de raciocínio, Peters e Savoie (1996) destacam que a transição da NPM objetiva também aumentar a mensuração do desempenho, a capacitação dos servidores, a redução burocrática e a elaboração de prestações de contas cada vez mais transparentes. Sendo este último quesito, um dos principais desafios, conforme Romzek (2000) e Sell (2018).

Ante o exposto, percebe-se que os assuntos transparência fiscal e eficiência da gestão pública são temas em pleno vigor nas pesquisas nacionais e internacionais, bem como, na esfera política. Baseado nisso, elaborou-se o seguinte questionamento da pesquisa: Qual a relação da transparência fiscal com a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde dos municípios cearenses? Nessa perspectiva, traçou-se como objetivo analisar a relação da transparência fiscal com a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde dos municípios cearenses.

A justificativa para se pesquisar sobre as temáticas supramencionadas ampara-se na grande discussão e repercussão que as questões envolvem. Ademais, como bem sopesaram Sell et al. (2018), atributos como transparência fiscal e eficiência/eficácia da gestão pública – ambos premissas da NPM - facilitará a comparação entre os dados dos países aspirando com isso, o aprimoramento da gestão e do desempenho, fortalecendo o controle das contas públicas e facilitando a responsabilização dos gestores pela má gestão dos recursos públicos.

Além de auxiliar na tomada de decisão ótima, propiciar o controle social e possibilitar a entrega de mais e melhores serviços à população. Afinal, sabe-se que no âmbito público lida-se com recursos escassos e necessidades de grande número de pessoas, por isso, é imprescindível que se tenha controle, avaliação, retroalimentação de informações dos processos e ações e busca da eficiência/eficácia dos recursos.

Este estudo difere dos que foram desenvolvidos até então, dentre outros, por aliar na mesma pesquisa, transparência fiscal e eficiência dos recursos públicos. Ademais, analisa a eficiência de duas importantes frentes em conjunto – saúde e educação.

Outro ponto que o diferencia é o fato de analisar todos os municípios do Estado Ceará, o que é si é importante, visto que, embora este estado tenha evoluído do ponto de vista econômico e em alguns indicadores sociais e ocupar a oitava posição dentre as 27 unidades da federação em termos populacionais, ainda enfrenta problemas sérios com segurança, desemprego e ostenta a sétima posição em termos de desigualdade social de acordo com a pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mostrando que, no Estado, o Índice de Gini - indicador que mede a desigualdade em escala de zero (igualdade) até 1 (desigualdade máxima) - subiu de 0,553, em 2016, para 0,560, em 2017. Com isso, entende-se ser relevante verificar a eficiência com a qual os gestores públicos locais vêm utilizando os recursos de que dispõem e também qual a transparência fiscal atingida pelos mesmos.

2 Referencial Teórico

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre transparência, controle social e *accountability*. Na sequência, apresentam-se abordagens sobre a transparência fiscal. Por último, descreve-se sobre o processo de eficiência dos gastos públicos em educação e saúde.

2.1 Transparência, controle social e *accountability*

Nos últimos anos, ganhou força a percepção de que o sucesso dos governos na implementação de políticas públicas depende cada vez mais de uma postura dinâmica e proativa por parte dos gestores públicos, acompanhada de um maior envolvimento da sociedade nas ações do governo (MATIAS-PEREIRA, 2012). No entanto, para que esse acesso seja possível, é necessário que as informações sejam disponibilizadas e estejam ao alcance do cidadão, para que o mesmo possa verificar os atos dos gestores, quando da utilização dos recursos públicos.

Mesmo antes de se iniciar o século XXI, Stiglitz (1999) já tinha claro em suas percepções que o acesso à informação é direito básico de todo cidadão, sendo dever do governo repassar a estes, informações pertinentes aos atos e fatos da gestão, devendo tais informes serem de fácil compreensão. Para Meijer (2013), Porumbescu (2015) e Fiirst (2018), ser transparente no âmbito público é garantir de informações os agentes externos interessados, melhorando a compreensão das ações do governo, continuamente.

Ao passo que Santos e Visentini (2018), consideram a transparência como um dos fragmentos da publicidade. Como consequência da transparência, tem-se informação e informação é sinônimo de poder. Àquele que dispõe de informações oportunas, fidedignas e na quantidade certa, conquista respeito, influência e melhores remunerações.

Contudo, para que a transparência possa ser efetiva, esta deve possuir algumas competências, quais sejam: “rapidez, facilidade de acesso, integralidade, relevância, qualidade, comparabilidade e confiabilidade das informações” (KRISTIANSEN et al., 2008, p. 67). Deduz-se, portanto, que tais competências são imprescindíveis para que os atos dos gestores e agentes políticos sejam observados com clareza e exatidão, e assim, a população possa exercer o controle social.

A esse respeito, esclarece-se que o controle social é a possibilidade do Estado ser controlado por diversos grupos sociais (FONSECA; BEUTTENMULLER, 2007). Por meio deste, é garantido ao cidadão o direito de propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público e a moralidade administrativa (BRASIL, 2009). Todavia, enfatiza-se que por mais importante que seja o controle exercido pelo cidadão, este não substitui o controle realizado pelos órgãos imbuídos para tal, como as controladorias e os tribunais de contas.

Para Santos (2004, p. 6), “maior abertura e compartilhamento de informação torna o público mais capaz de decidir e fazer as escolhas políticas, aumenta a *accountability* dos governos e reduz o âmbito da corrupção”. Além de melhorar a alocação de recursos, a eficiência e o crescimento econômico. Em outras palavras, quanto maior a possibilidade de os cidadãos poderem analisar se os governantes estão agindo em prol do bem comum, maior será a *accountability* desse governo.

Segundo Matias-Pereira (2012), o termo *accountability* reúne mecanismos e procedimentos que conduzem os dirigentes governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações à sociedade, garantindo-se a divulgação das políticas públicas e o aumento do nível de transparência. Vieira (2018) comenta que a transparência e a participação popular por meio do controle social realizado, dentre outros, mediante informações divulgadas nos portais eletrônicos apresentam bons resultados para a construção da *accountability*. Para Bizerra (2011), existe uma relação entre transparência e *accountability*.

Como se vê, transparência e *accountability* são termos intimamente relacionados. A transparência é o meio pelo qual se pode gerar a *accountability* no setor público. Pois, não há como fazer com que haja responsabilização por parte dos gestores quando não é possível ter conhecimento por meio de informações claras sobre como os recursos foram utilizados e quais os resultados gerados em decorrência das políticas públicas adotadas.

Para que o governo exerça seu funcionamento pleno para a sociedade, é notório a importância do controle social, pois sem ele a gestão seria voltada para atender apenas aos interesses governamentais. Com a transparência das informações governamentais a análise da *accountability* torna-se mais eficiente, tornando hábil o controle social, e acima de tudo, a transparência fiscal, que será abordada com mais aprofundamento na seção seguinte.

2.2 Transparência fiscal

Em uma visão restrita, pode-se afirmar que a transparência fiscal está relacionada com as atividades realizadas pelos governos para tornarem públicas as informações sobre a gestão dos recursos que a sociedade destina ao Estado (SUZART, 2012).

Para Kopits e Craig (1998), a transparência fiscal é um processo de abertura para o público em geral sobre informações de estrutura, funções, política fiscal, contas, intenções e projeções governamentais, realizado pelo próprio governo. Porém, para que sejam válidas e cumpra o seu papel, tais informações precisam ser confiáveis, claras, completas e oportunas, abrangendo todas as atividades realizadas e permitindo que seus usuários possam compará-las e avaliá-las. Diniz (2009) relata que o estudo da transparência na gestão pública é relevante, sobretudo, por sua importância no processo de implantação da governança pública.

Para Santos e Rocha (2019), a transparência e o acesso à informação são itens cruciais no processo de fortalecimento e excelência da gestão pública. Consoante os autores, estes mecanismos eficazes na ponderação da corrupção. Além de propiciar o acompanhamento ético daqueles que, em nome do povo, realizam as atividades da máquina pública e entregam os serviços/bens à população.

No Brasil, a transparência pública ganhou novos ares e foi impulsionada após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei nº 101/2000), que surgiu como uma forma de domar o apetite voraz dos gestores públicos, visando controlar os gastos da União, estados, Distrito Federal e municípios, condicionando-os à capacidade de arrecadação de seus tributos.

Já a Lei Complementar nº 131/2009, estabeleceu normas acerca da disponibilização, em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Enfatiza-se que essa lei alterou dispositivos da LRF e, como bem ponderam Oliveira et al. (2018), ela determinou que os municípios teriam que disponibilizar, em meio eletrônico e em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira de suas receitas e despesas.

Tem-se ainda a Lei nº 12.527/2011, conhecida como “Lei Acesso à Informação”. Por meio desta, foi instituída uma alteração nos padrões, em relação a transparência pública, fazendo com que o acesso às informações governamentais passasse a ser determinado na norma (CGU, 2014). Cardoso et al. (2018), por sua vez, comentou que a Lei nº 12.527/2011, ampliou o leque de possibilidades da transparência da *res* pública, quando passou a exigir o detalhamento de informações expostas em meio eletrônico (categorização ativa) e informações solicitadas (categorização passiva).

Tem-se ainda a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), que de acordo com Cardoso et al. (2018), traz *per se*, maior rigor na fiscalização aos atos de responsabilidade administrativa e civil das pessoas jurídicas contra a administração pública. Em outras palavras, essa lei prevê a responsabilização objetiva, no âmbito civil e administrativo, de empresas que praticam atos lesivos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Segundo Cruz et al. (2016), as tecnologias da informação e comunicação (TIC), como a internet em geral, tem desempenhado um papel fundamental na mudança nas relações entre os cidadãos e seus governos, facilitando o acesso a uma gama de dados que podem ser analisados pelo público em geral, auxiliando o acompanhamento dos gastos e políticas públicas, promovendo a transparência governamental e a participação e colaboração social.

A despeito das evoluções pelas quais o Brasil vem passando nos últimos anos no que concerne à transparência fiscal, Gomes, Amorim e Almada (2018, p. 11) comentam que embora venha se “caminhado aceleradamente para a institucionalização e a legalização do acesso à informação, a transparência consistentemente esbarra em cotas iníquas de poder discricionário ainda em mãos dos *gatekeepers* do Estado”.

2.3 Eficiência dos gastos públicos em educação e saúde

O Estado precisa ser eficiente, dado que lida com recursos exíguos. Portanto, no mínimo precisa de equilíbrio e paridade entre receitas e despesas. Mais que isso, necessita ser eficiente. A eficiência dos recursos além de proporcionar o oferecimento de serviços/bens com o melhor custo/benefício, pode induzir a uma melhor aplicação das receitas/despesas públicas. Segundo Machado Júnior (2008), a eficiência estimula e sugere o aprimoramento nos instrumentos e técnicas para a tomada de decisão e avaliação das políticas públicas no país.

Aubyn et al. (2009, p. 5) definiram eficiência “essencialmente como uma comparação entre insumos utilizados em uma determinada atividade e saídas produzidas”. Segundo Yampolskiy (2013) a eficiência refere-se a utilizar da melhor maneira e com o melhor custo/benefício, recursos limitados como tempo, finanças, espaço e energia, em prol da tarefa pretendida e/ou para se alcançar os objetivos traçados.

Santos (2008) relata que o conceito de eficiência pode ser dividido em duas categorias: técnica e alocativa. A primeira está relacionada ao processo produtivo, considerando eficiente a unidade produtiva que consegue extrair a maior quantidade possível de produto de uma dada quantidade de insumos. A segunda refere-se à premissa de custo de produção mínimo.

Sabe-se que o conceito de eficiência pode ser aplicado tanto no setor público quanto no privado. No setor público, Mihaiu, Opreana e Cristescu (2010) e Sözbilir (2018) comentam que a eficiência está relacionada a oferta de serviços de alta qualidade em atividades como tributação, gastos, regulação, formulação de políticas, bens, serviços, etc. De acordo com os autores, a eficiência sob esses aspectos refere-se à qualidade dos serviços prestados.

Dito isso, Sözbilir (2018) esclarece que a eficiência pode ser alcançada por meio da maximização dos resultados das ações supramencionadas em relação aos recursos utilizados, sendo calculada comparando os efeitos obtidos em seus esforços. Todavia, Mihaiu, Opreana e Cristescu (2010) chama atenção para o fato que, muito embora o relacionamento pareça ser simplesmente a diferença entre produto e insumo, o setor público tem dificuldades particulares na operacionalização e atingimento da eficiência quando da aplicação dos recursos públicos.

Contudo, fomentado pelos pensamentos interpostos pela *New public Management*, passou-se a exigir que fossem empreendidos esforços para que se reduzisse o déficit e gastos públicos. Além da crescente demanda social por mais e melhores serviços. Isto posto, as administrações públicas em todo o mundo passaram a ser instigadas a operar de forma mais eficiente (HOXBY, 1999; MACÊDO et al., 2015), sendo este o grande dilema e busca recorrente dos gestores públicos.

3 Procedimentos metodológicos

Para atingir o objetivo geral, esta pesquisa enquadra-se como descritiva, documental e quantitativa (GIL, 2010). Posto que, descreve a relação da transparência fiscal com a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde dos municípios cearenses; utiliza-se de dados expostos nos *websites* do tesouro, portais de transparência e sítios das prefeituras em estudo e; para

tratamento dos dados emprega estatísticas descritivas, análise de envelopamento de dados e correlação de Pearson.

Quadro 1 – Constructo para a análise da Transparência Fiscal

Parâmetro “Práticas de Conteúdo (PC)”	
A - Instrumentos de Transparência LC 101/00	B - Execução orçamentária LC 131/09
1-Acesso ao Plano Plurianual (PPA) 2-Acesso a Versão Simplificada do PPA 3-Acesso a LDO 4-Acesso a Versão simplificada da LDO 5-Acesso a LOA 6-Acesso a Versão simplificada da LOA 7-Prestação de Contas e Parecer Prévio do Tribunal de Contas 8-Versão simplificada da Prestação de Contas e Parecer prévio do TC 9-Acesso ao Relatório da Execução Orçamentária 10-Acesso a Versão simplificada do RREO 11-Acesso ao Relatório de Gestão Fiscal 12-Acesso a versão simplificada do RGF 13-Sugestão da população que foram consignadas no PPA, LDO e LOA 14-Acesso a Informação das Audiências Públicas	15-Classificação das despesas Unidade Orçamentária 16-Classificação das despesas função/subfunção 17-Classificação das despesas: natureza da despesa 18-Valor do empenho, liquidação e pagamento 19-Número do processo de execução da despesa 20-Pessoa física/jurídica beneficiária 21-Fontes de recursos que financiaram a despesa 22-Dados discriminados sobre a receita prevista. 23-Dados discriminados sobre a receita arrecadada
Parâmetro “Série Histórica e Atual das Informações (SHAI)”	
A - Série Histórica (SH)	B - Atualização das informações em tempo real (AI)
24-Série Histórica dos Dados LC 101/00 25-Série Histórica dos Dados LC 131/09	26-Valor do empenho, liquidação e pagamento 27-Número do processo de execução da despesa 28-Pessoa física/jurídica beneficiária 29-Procedimento Licitatório 30-Descrição do bem fornecido ou serviço prestado 31-Fontes de recursos que financiaram a despesa 32-Dados discriminados sobre a receita prevista 33-Dados discriminados sobre a receita arrecadada
Parâmetro “Usabilidade (PU)”	
34-Apresenta o campo “fale conosco” 35-Apresentao campo “glossário” 36-Tutorial/Manual de consulta 37-Possibilidade de download dos dados 38-Acesso livre	

Fonte: Elaboração própria com base em Yamashiro (2013).

Nota-se no Quadro 1 que o índice de transparência fiscal foi calculado de acordo com o constructo de Yamashiro (2013), dividindo-se em três parâmetros: conteúdo, série histórica e atual das informações e usabilidade, computando ao todo em 38 itens analisados. De acordo com Beuren, Moura e Kloepfel (2013), essa forma de avaliação por meio de índices é bem interessante, principalmente pelo fato de os dados serem coletados manualmente em fontes públicas, não necessitando do envio de questionários, os quais podem ter uma baixa taxa de respondentes.

A população correspondeu aos 184 municípios cearenses. Os dados foram obtidos nos websites oficiais, entre os meses de dezembro de 2018 e janeiro de 2019. Na formação do índice de transparência fiscal dos municípios, para cada informação, foi atribuída nota 0 (zero) ou 1 (um), em que 1 significa que a informação foi divulgada e 0 significa que a informação não foi divulgada. Todas as questões receberam o mesmo peso e, ao final, cada município obteve uma pontuação que variou de 0 (representando 0% de evidenciação) a 38 (representando 100% de evidenciação). As análises dos índices de evidenciação foram efetuadas utilizando-se de estatística descritiva (médias, mínimos, máximos e desvio padrão).

No Quadro 2 é possível verificar as variáveis utilizadas para se calcular a fronteira de eficiência dos municípios em análise no tocante aos gastos com educação.

Quadro 2 – Definição das unidades de análise ou conceito de eficiência (Despesas com Educação)

DMU	Input 1	Input 2	Output 1	Output 2	Output 3
Municípios do Ceará	Receitas Correntes	Receitas Tributárias	Ensino Infantil	Ensino Fundamental	Ensino de Jovens e Adultos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se, no Quadro 2, que para verificar a eficiência na aplicação dos recursos públicos dos municípios do Ceará direcionados à educação, ou seja, quais possuem melhores combinações de *inputs* (Receitas correntes e tributárias) com *outputs* (despesa com ensino infantil, fundamental, ensino médio e superior) foi utilizado o *software* estatístico DEA-Solver.

No Quadro 3 é possível verificar as variáveis utilizadas para se calcular a fronteira de eficiência dos municípios em estudo no que concerne aos gastos com saúde.

Quadro 3 – Definição das unidades de análise ou conceito de eficiência (Despesas com Saúde)

DMU	Input 1	Input 2	Output 1	Output 2	Output 3
Municípios do Ceará	Receitas Correntes	Receitas Tributárias	Atenção Básica	Assistência Hospitalar e Ambulatorial	Vigilância Sanitária

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se no Quadro 3 que, para analisar a eficiência na aplicação dos recursos públicos dos municípios do Ceará direcionados à saúde, ou seja, quais possuem melhores combinações de *inputs* (Receitas correntes e tributárias) com *outputs* (despesa com atenção básica, assistência hospitalar e ambulatorial, vigilância sanitária) foi utilizado o *software* estatístico *DEA-Solver*.

Sequencialmente, após atestar a normalidade dos dados, calculou-se a correlação de Pearson para que se pudesse verificar a relação existente entre o cumprimento dos limites constitucionais e a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde, nos municípios do Estado do Ceará.

4 Descrição e análise dos dados

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente, apresentam-se os resultados observados que diz respeito à transparência fiscal, seguido do respectivo *ranking* ocupado pelos municípios em estudo. Após, traz-se os cálculos da eficiência na alocação dos recursos públicos em educação. Seguidamente, apresentam-se os cálculos da eficiência em saúde.

Por último, poderá ser observada a relação existente entre a transparência fiscal e a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde dos municípios cearenses. Na Tabela 1 pode-se observar os resultados da transparência fiscal dos municípios da amostra.

Tabela 1 - Transparência fiscal dos municípios cearenses

Dimensões do Índice de Transparência	Nº de Observações	Mínimo (%)	Máximo (%)	Média (%)	Desvio Padrão (%)
Parâmetro Conteúdo	184	0,00	82,61	73,46	9,41
Parâmetro Série Histórica e Atual das Informações	184	100,00	100,00	100,00	0,00
Parâmetro Usabilidade	184	0,00	80,00	72,50	11,75
Índice Geral	184	0,00	87 %	79 %	11 %

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar na Tabela 1 que, a única dimensão que obteve a pontuação máxima de divulgação foi o “Parâmetro Série Histórica e Atual das Informações (SHAI)”. Lembrando que

os dados desse parâmetro levaram em consideração os prazos definidos pela LC 101/2000 e LC nº 131/2009 (artigo 73-B).

Nota-se também na Tabela 1, que o valor máximo encontrado de publicação sobre o “Parâmetro Conteúdo” foi de 82,61%. O interessante é que 17 municípios obtiveram o mesmo percentual máximo de divulgação desta dimensão, a saber: Tabuleiro do Norte; Quiterianópolis; Redenção; Várzea Alegre; Jaguaribara; Maracanaú; Milhã; Morrinhos; Piquet Carneiro; Poranga; Russas; Santa Quitéria; São Benedito; São Gonçalo do Amarante; Sobral; Viçosa do Ceara e Alcântaras. O valor mínimo dessa dimensão foi de 0% de divulgação, correspondendo ao Município de Pedra Branca.

Neste parâmetro, notou-se que na parte correspondente aos instrumentos de transparência da LC 101/2000, os itens que foram mais divulgados correspondem à publicização da “LDO” e da “LOA”, totalizando 183 municípios. Ao passo que, o item que não figurou em nenhum dos sítios visitados foi a “Versão simplificada da Prestação de Contas e Parecer prévio do Tribunal de Contas”.

Ainda no tocante ao “Parâmetro Conteúdo”, no item referente à Execução orçamentária LC nº 131/2009, os itens divulgados pela maioria dos municípios cearenses (179 em ambos) foi o “número do processo de execução da despesa” e “pessoa física/jurídica beneficiária”. Enquanto, aquele que foi menos publicado nos sítios foram os “dados discriminados sobre a receita prevista” (165 municípios).

Quanto ao “Parâmetro Série Histórica e Atual das Informações (SHAI)”, informa-se que na parte da Série Histórica o que os itens mais propagados foram aqueles referentes aos dados exigidos pela LC nº 101/2000, totalizando 181 municípios. No que concerne à atualização das informações em tempo real, aquelas que foram mais comunicadas foram as pertinentes ao número do processo de execução da despesa e à pessoa física/jurídica beneficiária (178 municípios, cada item). Todavia, dados discriminados sobre a receita prevista foram os menos difundidos nos meios digitais das prefeituras/câmaras dos municípios em estudo (162 apenas).

Referente ao “Parâmetro Usabilidade”, percebeu-se que 183 municípios permitem que seja feito o “download dos dados disponibilizados”, tendo “acesso livre” aos dados publicados. Apenas o município de Pedra Branca que não cumpriu o quesito, vez que, não foi identificado o sítio da Prefeitura e/ou Câmara. Viu-se que dentre os itens deste parâmetro o menos divulgado foi aquele pertinente à apresentação de glossário, visto que, apenas 126 municípios o apresentaram. Este item é considerado importante para que a população leiga possa tirar dúvidas no que compete ao significado das informações divulgadas. Outro ponto que merece atenção neste parâmetro é o fato de apenas o Município de Maracanaú possuir um ícone de Tutorial/Manual de consulta. O que chama atenção também é que este município não possui o fale conosco.

Ressalta-se que no que se refere a esse parâmetro pode-se citar o exigido pelo Decreto Federal nº 7.185/2010, em seu artigo 4º, I, onde se determina que o sistema integrado de Administração Financeira deve permitir o armazenamento, importação e exportação de dados. Além do mais, não deve haver seleção de quem pode ter acesso às informações, tampouco exigências de cadastramento de usuários e/ou utilização de senhas para acesso. Em outras palavras, o acesso deve ser livre e indiscriminado.

Nota-se também que esta dimensão foi a que registrou o maior desvio padrão dentre os parâmetros analisados (11,75), indicando que os dados desta dimensão estão espalhados por uma gama de valores, ou seja, estão dispersos ao longo de cada item analisado (heterogêneos). Em outros termos, há montantes variados computados neste quesito dentre os municípios da amostra.

Diante dos resultados expostos, pode-se corroborar com os achados de Fiirst et al. (2018), visto que, os autores verificaram em sua pesquisa que havia influência positiva entre as variáveis contábeis e o nível de transparência dos estados. Neste estudo, por sua vez, observou-

Piquet Carneiro	1	1°	Itapipoca	0	178°
Poranga	1	1°	Jaguaruana	0	179°
Porteiras	1	1°	Morada Nova	0	180°
Quixelô	1	1°	Novo Oriente	0	181°
Reriutaba	1	1°	Pacajus	0	182°
Santa Quitéria	1	1°	Pindoretama	0	183°
Tauá	1	1°	Uruburetama	0	184°

Fonte: Dados da pesquisa.

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que de acordo com a lógica pensada por Charnes et al. (1978) ao desenvolver a técnica de otimização baseada na programação linear *Data Envelopment Analysis*, a DMU que apresenta *score* um (1) está na fronteira de eficiência. No caso deste estudo, as DMUs são os Municípios de Estado do Ceará de acordo. Isto posto, os municípios que registraram *score* “1” possuem boa combinação das despesas de educação com as receitas correntes e tributárias.

Nota-se, na Tabela 2 que, no intervalo entre os anos de 2013 a 2017, os municípios denominados eficientes quanto à utilização dos recursos em educação, em sua maioria pertencem à mesorregião noroeste cearense, a saber: Acaraú, Uruoca, Santa Quitéria, Reriutaba, Cariré, Graça e Poranga.

Em segundo lugar tem-se os municípios da mesorregião do sertão cearense, quais sejam: Tauá, Parambu, Catarina, Piquet Carneiro e Ibaretama. Com igual número tem-se as mesorregiões centro-sul cearense (Quixelô, Antonina do Norte e Baixio), sul cearense (Jardim, Caririaçu e Porteiras) e norte cearense (Amontada, Chorozinho e Tururu). Sendo apenas um município da mesorregião de Jaribe (Jaguaribara).

Por outro lado, no tocante às combinações de despesas de educação com as receitas correntes e tributárias menos eficientes da amostra, a mesorregião norte cearense foi aquela que teve o maior número de municípios com os *scores* mais baixos, quais sejam: Aratuba, Capistrano, Caridade, Cascavel, Itapipoca, Pindoretama, Umirim e Uruburetama. Seguida da região noroeste (Bela Cruz, Groaíras, Morrinhos e Pacujá).

Na sequência, ainda referente à quantidade de municípios ineficientes na aplicação dos gastos em educação, tem-se a mesorregião Jaguaribe (Iracema, Jaguaruana e Morada Nova) e metropolitana de Fortaleza (Aquiraz, Caucaia e Pacajus), cada uma com três municípios na fronteira de menor eficiência. Na mesorregião sertões cearenses, tem-se Novo Oriente e Tamboril.

Enfatiza-se ainda que as maiores cidades do Estado do Ceará (Fortaleza, Maracanaú, Caucaia, Juazeiro do Norte e Sobral) não conseguem gerir de modo eficiente seus recursos no que concerne aos direcionamentos feitos para educação, visto que, não ficaram na fronteira de eficiência ao longo dos anos em estudo. Caucaia, por exemplo, que ocupa o segundo lugar em termos de população, ficou na 168ª colocação do *ranking*. A capital do Estado, Fortaleza, ocupa a posição 157 no *ranking* de eficiência; Juazeiro do Norte o 151º lugar e Sobral o 77º.

Diante disso, percebe-se que em geral, no intervalo investigado, as maiores cidades do Estado do Ceará, em termos populacionais, são as que gerem de modo menos eficiente os recursos direcionados à educação, vez que, os municípios a cruzar a fronteira da eficiência foram aqueles com população dentre 57.000 e 10.000 habitantes. Tal resultado sugere que cidades maiores possuem maior dificuldade em obter excelência em seu desempenho.

Esses achados coadunam com os resultados de Scarpin et al. (2013) e Macêdo et al. (2015). No primeiro foi analisada a eficiência dos recursos públicos direcionados à educação nos municípios do Estado de Santa Catarina (SC) e no segundo, o foco foi o Estado do Paraná (PR). Em ambos os estudos, notou-se que as cidades maiores possuíam maior limitação no desempenho, haja vista que Colombo no PR e Blumenau em Lages em SC foram as únicas cidades com mais de 100 mil habitantes eficientes. Nestes estudos, percebeu-se ainda que as cidades com maior eficiência foram as que possuíam menos de 30 mil habitantes.

Esses achados coadunam com os resultados de Duarte et al. (2016), onde foi analisada a eficiência dos gastos públicos nos serviços de saúde municipal nos municípios da Paraíba. No estudo notou-se que apenas 15,2% dos municípios podiam ser considerados eficientes e que os municípios com menor expressividade populacional estavam entre os considerados mais eficientes. Conquanto, os resultados deste estudo, contrapõem-se ao encontrado por D'Inverno, Carosi e Ravagli (2018), visto que, os autores constaram em sua pesquisa que quanto maior o município, maior o nível de eficiência.

Na Tabela 4 é possível verificar a relação existente entre a transparência fiscal e a eficiência dos recursos com educação e saúde.

Tabela 4 - Correlação entre as variáveis da pesquisa

Correlação		Índ_TranspFisc	EfiEdu	EfiSau
Índice de Transparência Fiscal	Correlação de Pearson	1	,040	-,007
EfiEdu	Correlação de Pearson	,040	1	,052
EfiSau	Correlação de Pearson	-,007	,052	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 4 que a variável “Efic_Educ”, que representa a combinação das despesas de educação com as receitas correntes e tributáveis, bem como, a variável “Efic_Saude”, que representa a combinação das despesas de saúde com as receitas correntes e tributáveis não apresentaram relação alguma com o “Índice de transparência fiscal”.

Sendo assim, de acordo com os achados desta pesquisa, não pode ser afirmado que exista relação entre o nível de divulgação de informações fiscais e a eficiência na alocação dos recursos públicos em educação e saúde.

Com isso, pode-se intuir que os resultados encontrados contradizem os achados de Beuren, Moura e Kloepel (2013), posto que, os autores verificaram que dentre os estados brasileiros aqueles com melhores níveis de divulgação foram os que apresentaram maior eficiência na utilização dos recursos públicos, ou seja, constataram uma melhor combinação de receitas correntes e receitas de capital com IDH, PIB e tamanho, demonstrando com isso que quanto melhor era a divulgação das informações, melhor a eficiência na alocação dos recursos públicos.

Contradiz-se também os achados de Pinho (2008), em virtude do autor afirmar que governos politicamente mais avançados (leia-se: mais eficientes) teriam maior interesse e preocupação em criar um portal mais informativo, transparente e participativo, para detectar os movimentos do governo eletrônico. Em outras palavras, gestões mais eficientes seriam mais transparentes.

5 Considerações finais

Esse estudo buscou analisar a relação da transparência fiscal com a eficiência dos gastos públicos em educação e saúde dos municípios cearenses. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados. Tendo como amostra os 184 municípios cearenses.

Os resultados indicaram que, nenhum dos municípios analisados atingiu 100% de transparência fiscal, ainda essas informações fossem solicitadas em legislações vigentes. Os municípios melhor qualificados foram Jaguaribara, Maracanaú e Milhã, empatados com o índice geral de 86,84, já a colocação de município menos transparente foi atribuído à Pedra branca, com um índice geral de 0,00.

Com relação aos documentos mais regulares, evidenciou-se os relacionados à execução orçamentária, como Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e sua versão

reduzida. Percebeu-se nesses relatórios uma linguagem mais técnica, violando assim o princípio da transparência, que presume uma linguagem mais compreensível, para que os cidadãos possam compreender e exercer o controle social.

Quanto à eficiência dos recursos em educação, viu-se que Acaraú, Chorozinho, Reriutaba e demais municípios destacaram-se, obtendo o 1º lugar no *ranking* dos municípios mais eficientes. Já os municípios de Aquiraz, Caridade, Itapipoca mostraram-se os menos eficientes. No que concerne à eficiência em saúde Ararendá, Crateús, Fortaleza, dentre outros municípios, os municípios mais eficientes. Enquanto Quiterianópolis, Senador Sá e Tururú, foram os menos eficientes em saúde.

Ao final, concluiu-se que não podia afirmar o nível de divulgação de informações fiscais (transparência fiscal) tinha relação com a eficiência na alocação dos recursos públicos em educação e saúde, contrapondo-se aos achados de Pinho (2008) e Beuren, Moura e Kloepel (2013).

Foi possível observar também que assim como no estudo de Scarpin et al. (2012), as maiores cidades possuíam maior dificuldade para obter excelência em seu desempenho, haja vista que as únicas cidades com mais de 100 mil habitantes que se mostraram eficientes foram Fortaleza e tão somente no quesito saúde. Em contrapartida, observou-se que dentre as cidades com menos de 30 mil habitantes, havia um maior número de cidades que eram 100% eficientes.

Contudo, pode-se corroborar com os resultados de Silva e Correa (2006) e Beuren, Moura e Kloepel (2013), quando se afirma que as iniciativas das prefeituras sobre o aspecto da transparência ainda estavam em estágios iniciais, visto que, mesmo os municípios com melhores resultados ainda apresentavam consideráveis pontos a se desenvolver.

Coadunou-se também com Santos e Visentini (2018), em virtude de se entender que por mais que avanços tenham sido observados, tem-se um grande percurso a ser percorrido para que a transparência e a eficiência dos recursos públicos sejam olhados como prioridade pela gestão pública nos municípios em análise.

Assim como no estudo de Santos e Visentini (2018), nesta pesquisa, a divulgação das informações e dados sobre a gestão pública não estavam 100% em consonância com a legislação vigente. Entende-se que há pouco encorajamento, quiçá até certa resistência à participação do cidadão nos processos de planejamento, acompanhamento e avaliação das ações do governo, circunstâncias estas que em nada privilegiam a realização do controle social.

Como limitação da pesquisa, pode-se citar a dificuldade em se conseguir os dados para veicular ao índice de transparência fiscal proposto. Pois, nem sempre as informações eram facilmente encontradas, demonstrando que de modo geral os municípios em foco necessitam melhorar a usabilidade de seus portais.

Para pesquisas futuras, sugere-se abranger outros estados e regiões. Identificar se o grau de escolaridade dos munícipes influencia para que se tenha uma gestão transparente ou ainda comparar a transparência fiscal com indicadores socioeconômicos. Pode-se ainda inserir a teoria das escolhas públicas na discussão e vinculá-la a análise se os partidos políticos influenciam na transparência.

Referências

ABREU, W. M.; GOMES, R. C.; ALFINITO, S. Transparência Fiscal Explica Desenvolvimento Social nos Estados Brasileiros?. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n. 2, 2015.

AUBYN, M. S.; PINA, A.; GARCIA, F.; PAIS, J. Study on the efficiency and effectiveness of public spending on tertiary education. **European Economy**, v. 390, p.1-142, 2009.

BEUREN, I. M.; MOURA, G. D.; KLOEPEL, N. R. Práticas de governança eletrônica e eficiência na utilização das receitas: uma análise nos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 2, p. 421-441, 2013.

BIZERRA, André Luiz Villagelim. **Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança**. 2011. 124f. Dissertação (Mestrado

em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 131**, de 27 de maio de 2009. Brasília: Planalto, 2009.

CARDOSO, Kamila Brasileir; REIS, Anderson de Oliveira; MIRANDA, Marconi Silva; HORST, Tarrara Alves. Análise dos mecanismos de transparência na administração pública de Governador Valadares–MG. **Estudos do CEPE**, p. 100-116, 2018.

CGU. Controladoria geral da união. **Guia de implantação de Portal da Transparência**. Brasília, 2014.

CRUZ, N. F. da; TAVARES, A. F.; MARQUES, R. C.; JORGE, S.; SOUSA, L. de. Measuring Local Government Transparency. **Public Management Review**, v. 18, n. 6, p. 866-893, 2 jun. 2016.

D'INVERNO, Giovanna; CAROSI, Laura; RAVAGLI, Letizia. Global public spending efficiency in Tuscan municipalities. **Socio-Economic Planning Sciences**, v. 61, p. 102-113, 2018.

DINIZ, Eduardo Henrique. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 43, n. 1, p.23-48, jan./fev. 2009.

IMF. International Monetary Fund. **Fiscal Transparency**. Washington, DC: IMF. 2014. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm>. Acessado em: 17.ago.2019.

FIRST, Clóvis; BALDISSERA, Juliano Francisco; MARTINS, Estella Beatriz; NASCIMENTO, Suellen Amabile Agnoletto. A Influência dos Índices Socioeconômicos e Contábeis no nível de Transparência Eletrônica dos Estados Brasileiros sob a ótica da Teoria da Escolha Pública. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, 2018.

FONSECA, Francisco; BEUTTENMULLER, Gustavo. Democracia, Informação e Controle Social: Reflexões conceituais e o papel dos observatórios locais. In: GUEDES, Alvaro Martin; FONSECA, Francisco. **Controle social da administração pública: cenário, avanços e dilemas no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 75-102, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Wilson; AMORIM, Paula Karini Dias Ferreira; ALMADA, Maria Paula. Novos desafios para a ideia de transparência pública. In: **E-Compós**. 2018.

HEALD, David; HODGES, Ron. Accounting for government guarantees: perspectives on fiscal transparency from four modes of accounting. **Accounting and Business Research**, v. 48, n. 7, p. 782-804, 2018.

HOXBY, C.M. The productivity of schools and other local public goods producers. **Journal of Public Economics**, v. 74, n. 1, p. 1-30, 1999.

KRISTIANSEN, Stein; DWIYANTO, Agus; PRAMUSINTO, Agus; PUTRANTO, Erwan Agus. Public sector reforms and financial transparency: experiences from indonesian districts. **Contemporary Southeast Asia**, [s. l.], v. 31, n. 1, p. 64-87, 2008.

KOPITS, George; CRAIG, Jon. **Transparency in Government Operations**. IMF - Occasional Paper 158. Washington: International Monetary Fund, 1998.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo; KLOEPEL, Nilton Roberto; RODRIGUES JÚNIOR, Moacir Manoel; SCARPIN, Jorge Eduardo. Análise da eficiência dos recursos públicos direcionados à educação: estudo nos municípios do estado do Paraná. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 7, n. 2, p. 54-62, 2015.

MACHADO JUNIOR, Sâris Pinto. **Análise da eficiência técnica dos gastos com educação, saúde e segurança pública dos municípios do estado do Ceará**. 2008. 47 f. Dissertação (Mestrado em economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, Ceará, 2008.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEIJER, A. Understanding the complex dynamics of transparency. **Public Administration Review**, v. 73, n. 3, p. 429-439, 2013.

MELLO, Gilmar R. **Estudo das práticas de governança eletrônica: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão dos estados brasileiros**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MIHAIU, D. M.; OPREANA, A.; CRISTESCU, M. P. Efficiency, Effectiveness and Performance of the Public

Sector, **Romanian Journal of Economic Forecasting**, v. 4, p. 132-147, 2010.

MOURA, G. D.; DALLABONA, L. F.; FANK, O. L.; ALMEIDA-SANTOS, P. S.; VARELA, P. S. Análise das práticas de governança eletrônica de municípios do Estado de Santa Catarina. **Ágora: revista de divulgação científica**, v. 20, n. 2, p. 84-106, 2015.

OLIVEIRA, Lorena Alves; OLIVEIRA, Lorena Alves de; FERNANDES, Maria Aparecida Marinho; PEREIRA, Rejane Aparecida; CAMPOS, Marilene de Souza. A Lei de Acesso à Informação e sua Aplicação: Análise da Transparência nos Cinco Maiores Municípios do Alto Paranaíba. **Revista Brasileira de Gestão e Engenharia RBGE| ISSN 2237-1664**, v. 18. n.1, p. 83-112, 2018.

PÉREZ-LÓPEZ, Gemma; PRIOR, Diego; ZAFRA-GÓMEZ, José L. Rethinking new public management delivery forms and efficiency: Long-term effects in Spanish local government. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 25, n. 4, p. 1157-1183, 2015.

PINHO, José A. G. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. **RAP — Revista de Administração Pública**, v. 3, n. 42, p. 471-93, maio/jun.2008.

PORUMBESCU, G. A. Using transparency to enhance responsiveness and trust in local government: Can it work?. **State and Local Government Review**, v. 47, n. 3, p. 205-213, 2015.

ROMZEK, B. S. Dynamics of public sector accountability in an era of reform. **International review of administrative sciences**, v. 66, n. 1, 21-44, 2000.

SANTOS, Luiz Alberto dos. Controle social e a transparência da Administração Pública brasileira. In: Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 9, 2004, Madrid. **Anais... España**, 2004.

SANTOS, E. G. F. A. **Uma avaliação comparativa da eficiência dos gastos públicos nos municípios brasileiros**. 2008. 77 f. Dissertação (Mestrado em economia) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SANTOS, Micheli; VISENTINI, Monize Sâmara. Elaboração de um ranking da transparência e compreensão das práticas de gestão de municípios integrantes do COREDE Missões-RS. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, p. 239-247, 2018.

SANTOS, Livia Nunes; ROCHA, Julimar Santiago. A Importância da Transparência para o Fortalecimento da Gestão Pública Democrática/The Importance of Transparency in Strengthening Democratic Public Management. **Id on line revista multidisciplinar e de psicologia**, v. 13, n. 44, p. 886-898, 2019.

SELL, Filipy Furtado; SAMPAIO, Graciele Lima; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Accountability: uma observação sobre o nível de transparência de municípios. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, p. 248-259, 2018.

SÖZBILIR, Fikret. The interaction between social capital, creativity and efficiency in organizations. **Thinking Skills and Creativity**, v. 27, p. 92-100, 2018.

STIGLITZ, J. E. **On liberty, the right to know and public disclosure**: the role of transparency in public life. Oxford: Oxford Amnesty Lecture, 1999.

SUN, Shuo; ANDREWS, Rhys. The determinants of fiscal transparency in Chinese city-level governments. **Local Government Studies**, p. 1-24, 2019.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. Avaliando o Nível de Transparência Fiscal dos Processos Orçamentários Públicos Nacionais. **Revista Reuna**, v. 16, n. 3, 2012.

VIEIRA, Ana Paula da Silva; MENDONÇA, Andréia dos Santos; CAVALHEIRO, Rafael Todescato; KREMER, Andréia Maria. Accountability no Mato Grosso do Sul: um retrato a partir dos portais eletrônicos municipais. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, 2018.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.

YAMASHIRO, Kerginaldo Tomio. **Orçamento dos municípios do ABC paulista**: uma avaliação da conformidade dos portais da transparência com as normas fiscais. 2013. 85f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Metodista de São Paulo, São Bernardo, São Paulo, 2013.

YAMPOLSKIY, Roman V. Efficiency theory: a unifying theory for information, computation and intelligence. **Journal of Discrete Mathematical Sciences and Cryptography**, v. 16, n. 4-5, p. 259-277, 2013.